Cena numeru zł 3.–

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 7 Warszawa, Sierpień—Wrzesień 1934 r. Nr. 8/9 (78/9).

Treść zeszytu:

Nowi Członkowie.

Przyjęto ostatnio 19 nowych kandydatów w poczet Członków Związku.

Wydział Naukowy.

Postanowieniem Zarządu zostaje zorganizowany w Związku jako specjalna sekcja, Wydział Naukowv. Do Wydziału powołano szereg Kolegów, Członków Związku. Nazwiska Kolegów-Członków Wydziału zamieścimy w numerze następnym.

Wieczory dyskusyjne.

Po przerwie wakacyjnej wznowiono poniedziałkowe wieczory dyskusyjne w dniu 10 września r. b.

W m-cu wrześniu rozpatrywane były następujące tematy:

10.9.34 r. Nowy Kodeks Handlowy (Kupiec. — Spółka. — Kupiec rejestrowy. — Rejestr. — Firma. — Rachunkowość kupiecka. — Bilans i inwentarz.— Waluta i język obowiązujący) — Kol. J. Grabiński.

17.9.34 r. — c. d. Kodeks Handlowy (Rejestr handlowy) — kol. J. Grabiński.

24.9.34 r. — Rozporządzenie o prawidłowości ksiąg dla celów podatku przemysłowego (Dz. U. 41/32 poz. 412), a nowy Kodeks Handlowy (porównanie).

Składki członkowskie.

W miesiącach: lipcu, sierpniu i wrześniu r. b. uregulowali składki za rok bieżący zgóry następujący Koledzy:

w m-cu lipcu: Ciepliński Stanisław, Gałęzowski Bolesław, Jagodziński Jan Kazimierz, Ofiara Feliks, Piętka Karol, Wójcicki Stefan,

w m-cu sierpniu: Bożek Andrzej, Brzeski Aleksander, Bargieł Edward, Foltman Lucjan, Jędrusik Stefan, Kwaśniewski Edmund, Koźmic Franciszek, Kolasiński Henryk, Piotrowski Władysław, Przybysz Bolesław, Pyrek Józef, Sadowski Henryk,

w m-cu wrześniu: Bulikowska Marta, Czerwiński Teodor, Drozdowski Stanisław, Grabowski Czesław, Idzik Stanisław, Jork Mieczysław, Jakubowski Wład. Daniel, Janicki Marjan, Kruczyński Tadeusz, Majcherski Marjan, Mierzejewski Apolonjusz, Mielczarek Stanisław, Niemyski Kazimierz, Rdułtowski Stanisław, Roesler Edward, Rolewski Józef, Rudniewski Wilhelm, Stanik Ryszard, Srzednicki Roman, Stelmowski Franciszek, Termanowski Wincenty, Trzeciak Zbigniew, Wierzbicki Michał, Wilczak Jerzy, Zaborowski Leopold, Zabęcki Grzegorz.

Zarząd Związku składa wymienionym Kolegom serdeczne podziękowanie.

Od Wydawnictwa

Numer niniejszy, podwójny za m-ce sierpień i wrzesień wychodzi z pewnem opóźnieniem. Za zwłokę wynikłą z przyczyn od wydawnictwa niezależnych Sz. Czytelników przepraszamy.

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Ś-to Krzyska 17
telefon 2-41-04

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej.

Rok VII. Warszawa, Sierpień—Wrzesień 1934 r. Nr. 8/9 (78/9)

STAN BUCHALTERJI W ROLNICTWIE

W szeregu artykułów, zamieszczonych na łamach naszego miesięcznika, omawialiśmy kwestję organizacji rachunkowości rolnej, zaznaczając konieczność prowadzenia tejże metodą rachunkowości podwójnej. Ponieważ obecnie dają się słyszeć głosy, zalecające powrót do rachunkowości rolnej, prowadzonej systemem raportowym t. j. metodą rachunkowości pojedyńczej, przeto zamieszczamy niżej tłomaczenie referatu, wygłoszonego na VII Międzynarodowym Kongresie Rachunkowości (Bukareszt, wrzesień 1931 r.) przez p. Johana Schultze, Prezesa Rady Nadzorczej Izby Rachunkowości Rolnej w Magdeburgu.

Referat p. Schultze jest niezmiernie ciekawy i wypowiada się stanowczo za prowadzeniem buchalterji rolnej metodą rachunkowości podwójnej. **(Red.).**

W czasach, w których zwraca się szczególną uwagę na rachunkowe ujmowanie i badanie właściwości ekonomicznych poszczególnych gospodarstw w celu zorganizowania i zracjonalizowania prowadzenia tychże, nietylko w ugrupowaniach zawodowych gospodarki prywatnej, ale także w publicznej administracji państwowej i w administracjach komunalnych, czynione są starania, aby w dziedzinie gospodarstwa wiejskiego rachunkowość doprowadzić również możliwie do takiego poziomu, na jakim ona znajduje się w handlu.

Dla rozwoju rachunkowości prywatno-gospodarczej w rolnictwie pierwszorzędne znaczenie miało tworzenie jednolitych i coraz to doskonalszych podstaw. Kwestje, związane z prowadzeniem rachunkowości przy naukowej organizacji przedsiębiorstw oraz odpowiedniej polityce podatkowej i kredytowej, mogły być, dzięki temu rozwojowi, coraz lepiej wyzyskiwane.

W granicach mojego odczytu będę musiał zająć się na wstępie częścią tych faktów, które poprzedziły rozwój dzisiejszego stanu rachunkowości rolnej. Wywody moje opierają się przytem na własnem doświadczeniu i współpracy przy tworzeniu dzisiejszej formy naszej buchalterji rolnej. Szczególny charakter, który otrzymała wreszcie buchalterja rolna w mojem własnem przedsiębiorstwie, będzie jeszcze obszernie poruszony w dalszych moich wywodach. Mogę wyjść z założenia, że rolnictwo rachuje dziś również według zasad handlowych. Z tego wynika, że przy ocenie rolniczego procesu produkcji zasadniczo winne być używane te same prawidła, jak we wszystkich innych dziedzinach. Zaledwie dziesięć lat temu znaczna część naszych fachowców i prawodawców podatkowych odnosiła się jeszcze z nieufnością do pojęcia „buchalterji rolnej"; w ich zrozumieniu nie było możliwem ugrupowanie rolniczego procesu produkcji w ten sposób, by móc dojść do pewnego wniosku według systemu „buchalterji handlowej".

Ten sposób rozumowania przy zawieraniu jakiejkolwiek umowy handlowej w rolnictwie stanowił dla wielu z naszych administratorów przeszkodę nie do przezwyciężenia, do usunięcia której niechętnie się zabierano, i która jeszcze przed kilku laty, w wypadku gdy chodziło o rozstrzygnięcie jakiejś wątpliwości podatkowej, często miała jako skutek, pod pretekstem niedostatecznej mocy dowodowej, odrzucenie danych buchalteryjnych. Dziś coprawda sprawa ta przedstawia się o wiele lepiej.

Rozumna i planowa praca w dziale buchalterji rolnej powstała w Niemczech już w roku 1913. Nie chcę przez to naturalnie powiedzieć, że początki prawidłowego prowadzenia buchalterji rolnej sięgają wstecz do tego tylko okresu. Już dużo wcześniej jednostki o wybitnym umyśle, wśród których pozwolę sobie, jako pierwszego, wymienić pana von Köppen Staven, zmarłego niestety niespodzianie i przedwcześnie na początku tego roku, oraz następnie pp. Howar, Waterstratt i Ehrenberg postawili sobie, jako zadanie życiowe, zbadanie wśród nieustannej pracy podstaw ekonomicznych w gospodarce rolnej.

Dążąc do połączenia wysiłków, mających ten sam kierunek, czołowe te jednostki zjednoczyły się i dały początek „Zrzeszeniu popierania mocy dowodowej buchalterji oraz naukowej organizacji w gospodarce rolnej". Współzałożycielem tego zrzeszenia był nawet p. Laur, profesor Politechniki w Zurychu, jednostka najwybitniejsza na polu międzynarodowej rachunkowości rolnej.

To zjednoczenie się ludzi nauki i czołowych jednostek z praktyki buchalterji rolnej było niezmiernie ważne dla uznania i przyszłej organizacji buchalterji rolnej. Lata wojny zatrzymały wszelką systematyczną pracę organizacyjną, a nawet przerwały ją zupełnie. Wojna ze swemi okropnościami postawiła szczególnie rolnictwo niemieckie, gospodarujących starców, kobiety i dzieci, przed trudnościami prawie że nie do przezwyciężenia, a powracający z frontu kierownik przedsiębiorstwa znajdował się częstokroć

przed mnóstwem zupełnie nowych zadań. Prace na terenie buchalterji rolnej musiały być na nowo rozpoczęte, aby znów doprowadzić do ustalenia jednolitych podstaw rachunkowości rolnej.

Wspomniałem o tem, że samo założenie zrzeszenia dla osiągnięcia mocy dowodowej buchalterji wpłynęło decydująco na planową organizację buchalterji. Muszę tutaj zatrzymać się nieco przy mojem stanowisku wobec kwestji organizacji buchalterji rolnej.

Charakterystyką buchalterji rolnej, pozbawionej organizacji, był nie dający się rozwiązać chaos systemów buchalteryjnych i definicyj, jednostronnie ujmujących warunki prowadzenia dużych i największych gospodarstw, które pod żadnym względem nie mogłyby odnosić się do gospodarstw chłopskich i średnich, przyczem te ostatnie nie zostały wzięte pod uwagę.

Usunięcie tych dysproporcyj przez wprowadzenie odpowiedniej organizacji rachunkowości rolnej było w pierwszej linji zamiarem i zasługą, niestety tak wcześnie zmarłego przewodniczącego rady niemieckiego gospodarstwa rolnego von Köppena.

Jako przedstawiciele tej organizacji i dla zabezpieczenia pewnej jednolitości i pewnego ładu w prowadzeniu książek, powstały Instytuty w formie placówek buchalterji rolnej, które na tę buchalterję wywierały wpływ decydujący. Pierwszem zadaniem tych placówek było usunięcie złego stanu w poszczególnem prowadzeniu buchalterji.

W tem miejscu audytorjum prawdopodobnie chciałoby mi zadać usprawiedliwione pytanie, jakie były powody ku temu, by tak usilnie dążyć do centralizacji buchalterji rolnej i dlaczego nie pozwalało się na to, aby rozwijała się ona swobodnie, jak to ma miejsce w innych ugrupowaniach, np. w rzemieślniczych, w przemyśle i w handlu. Odpowiem na to, że w gospodarce rolnej trzeba wziąć pod uwagę zupełnie inne warunki, wynikające z organicznego rozwoju gospodarczego lub związane z osobą kierownika przedsiębiorstwa.

Jest faktem prawdopodobnie wiadomym, że małe i średnie przedsiębiorstwa nie mogą sobie na to pozwolić, by utrzymywać buchaltera, i że dlatego rolnik (chłop) sam musi prowadzić buchalterję, będąc jednocześnie przez kilka miesięcy rocznie zajęty w całości robotami w gospodarstwie i na polu. Nawet zewnętrzne warunki są częstokroć niesprzyjające. Izba, w której musi prowadzić robotę buchalteryjną, częstokroć jest tą samą, w której spożywa się jedzenie, w której bawią się dzieci, i w której, szczególnie w okresie zimowym, odbywa się całe życie rodzinne. Na wiosnę, w lecie i na jesieni, kiedy chłop jest niezmiernie zajęty, zwykle jest zdolny tylko do najbardziej potrzebnych notatek codziennych i tylko w kolejności jaknajprostszej. I to już wymaga częstokroć dużego wysiłku woli. To było na początku główną przyczyną, że dużo gospodarzy pozostawało przy wstępnem stadjum takich notatek. A jeśli dopuszczało się raz do zaległości tygodniowych czy dwutygodniowych, nie można było już nadążyć i traciło się wszelką chęć do dalszego prowadzenia tej pracy. Brak było nietylko dobrej woli i potrzebnej inteligencji, aby pogłębić także w gospodarstwach mniejszych myśl racjonalnego prowadzenia buchalterji. Trudności polegały przeważnie na specjalnych warunkach przed chwilą poruszonych i które uniemożliwiały naturalnie w takich przedsiębiorstwach zamknięcie rachunków według zasad racjonalnego prowadzenia buchalterji.

Zadaniem placówek buchalterji rolnej było zaradzenie temu stanowi rzeczy.

Jednak centralne biura buchalteryjne nie doprowadziłyby do skutku, gdyby nie dalsza praca organizacyjna w tym kierunku. Prof. Sagawe był tym, który, jako kierownik Centrali dla zbadania warunków przedsiębiorstw rolnych, zaprosił do współpracy wszystkie organizacje buchalterów w Niemczech. Po wojnie pierwszy krok organizacyjny miał miejsce w Weimarze 11.X.1921 przez założenie „Związku pracowników placówek buchalterji rolnej w Niemczech''. Niezależnie od względów podatkowych, dążyło się do wprowadzenia typowego systemu buchalteryjnego dla rolnictwa, któryby służył w pierwszym rzędzie do ustalenia pewnych wniosków o funkcjonowaniu przedsiębiorstw rolnych. Do tego celu służyło przedewszystkiem utworzenie wspomnianego wyżej Związku, który obejmował cały kraj i zawierał nietylko izby buchalteryjne, których przedstawicielami były ciała publiczno-prawne, ale także i prywatne placówki buchalterji rolnej, które połączyły się głównie w r. 1922 pod mojem kierownictwem w Ogólno-krajowe zrzeszenie prywatnych placówek buchalterji rolnej. Całe nasze dążenie było skierowane w kierunku utworzenia jednolitego frontu, który nie musiałby się ograniczać tylko do teoretycznych wywodów buchalterji rolnej, ale byłby również w stanie dokonać praktycznej roboty.

Jeszcze raz planowy rozwój buchalterji rolnej został zatrzymany.

Okres inflacji z materjałem liczbowym, źle dającym się zużytkować, przeszkadzał dalszemu prowadzeniu prac w tym kierunku. Ze stabilizacją niemiecka rada rolnicza umożliwiła dalsze racjonalne prowadzenie rozpoczętych prac i podjęła się kierowania wszystkiemi biurami buchalteryjnemi rolnemi pod względem jednolitego zużytkowania materjałów tam nagromadzonych. Najważniejszy warunek do osiągnięcia celu został tu osiągnięty.

Ukształtowanie i zużytkowanie buchalterji w gospodarce rolnej pod względem prywatno i narodowo-ekonomicznym oraz podatkowym zostały zrealizowane według tych samych zupełnie zasad, torując w ten sposób drogę dla znacznego indukcyjnego badania gospodarki rolnej.

Ta praca systematyczna wywarła nie mały wpływ na system buchalterji w gospodarce rolnej.

Przystępuję teraz do głównej części mojego referatu: **przedstawienia Państwu tego, co jest typowego w buchalterji rolnej, w jej technice, w jej zasadniczej budowie, w możliwościach jej zastosowania i w jej pożyteczności w różnych przedsiębiorstwach wszelakiej wielkości.**

Na początku mojego referatu wspomniałem, że buchalterja gospodarza rolnego winna służyć, tak samo jak buchalterja handlowca, w pierwszym rzędzie interesom rolniczym, i że dlatego najważniejszem zadaniem jest ustalenie czystego zysku. Na tem miejscu pozwolę sobie zwrócić uwagę, że przez długi czas w kołach rzeczoznawców buchalteryjnych pojęcie czystego zysku było sporne, i że nic nie zaszkodziło więcej publicznemu uznaniu prowadzenia ksiąg przez gospodarza rolnego, jak właśnie ten spór we własnym obozie. Porozumienie osiągnięte w międzyczasie w Radzie przybocznej Kierownictwa niemieckiej rady gospodarki rolnej postawiło kres wątpliwościom w tej sprawie. Zasadnicze ustawy racjonalne-

go prowadzenia przedsiębiorstwa winny odzwierciadlać się w buchalterji rolnej w ten sam sposób, jak w buchalterji handlowej. Poszczególny gospodarz rolny może ustosunkować się do zagadnienia tylko pod względem prywatno - ekonomicznym, nie może mu więc chodzić o ustalenie największego rolniczego zysku (brutto), a tylko zysku czystego.

W rolnictwie spotykamy obok buchalterji podwójnej jeszcze częściej buchalterję pojedyńczą. Między temi dwoma systemami istnieją również formy przejściowe i pośrednie, pochodzące od jednego z dwóch głównych systemów.

Pierwszorzędnego znaczenia jest też kwestja, czy buchalterja jest prowadzona przez gospodarza na miejscu, czy też zapomocą systemu zawiadomień przez izby buchalterów. W pierwszym wypadku jeszcze dziś jest zwykle używana w mniejszych przedsiębiorstwach buchalterja pojedyńcza, podczas gdy w drugim wypadku dane buchalteryjne są opracowywane systemem pojedyńczym z zamknięciem handlowem.

W mojej Izbie buchalteryjnej, w przeciwieństwie do form zwykle używanych w rolnictwie, używam prawie już od 10 lat systemu podwójnego zamknięcia handlowego z bardzo dobrym wynikiem. Podobnie jak przy buchalterji systematycznej lub opartej na kalkulacji, wytknąłem sobie nieco dalszą metę. Nietylko czysty zysk całego przedsiębiorstwa ma być skalkulowany, lecz również ma być ustalona wydajność gospodarcza poszczególnych gałęzi, aby mieć podstawy do krytycznego badania organizacji i sposobu prowadzenia przedsiębiorstwa.

Zanim zacznę omawiać szczegółowo tę drugą formę połączenia zamknięć buchalterji rolnej, chciałbym jeszcze powiedzieć kilka słów o najczęściej zjawiających się formach buchalterji rolnej.

Buchalterja pojedyńcza, którą spotykamy jeszcze we dworach i majątkach, może być zamknięta najczęściej tylko w formie kalkulacji czystego zysku według metody kont. Rozwinęła się także w rolnictwie z buchalterji kameralistycznej, dziś jeszcze stosowanej przez władze, która opierając się na inwentarzu, rachunku naturalji i pieniędzy, chce ustalić, co się stało z istniejącemi zapasami, z produktami rolnemi i z pieniędzmi. Przez proste przeciwstawienie dochodów i wydatków, kredytów i debetów oblicza różnicę między ogólną sumą dochodów i ogólną sumą wydatków. Zewnętrzna forma prostej tej kalkulacji czystego zysku jest bardzo różna. Dochody i wydatki, kredyty i debety są zawsze rzeczowo grupowane według rubryk i tytułów, aby przy obliczeniu końcowem rzeczy tej samej natury mogły być w łatwy sposób sumowane. Przy użyciu tego systemu zwyczajnego rachunku dochodów zadawala się właściciel kontrolą nad pozostałością zapasów, środków i produktów gospodarczych i wykryciem wyników całego gospodarstwa (przedsiębiorstwa). W gospodarstwach o skomplikowanym systemie prowadzenia rachunkowości, albo wogóle tam, gdzie zamknięcie rachunków powierzone jest izbom buchalterów, używa się pojedyńczej księgowości z handlowem zamknięciem rachunków. Podstawy są te same, co przy zwykłem obliczaniu czystego dochodu, a mianowicie: rachunek inwentarza, naturalji i pieniędzy, do którego również należy wykaz wierzytelności i długów. Celem tego jest wykazanie zwiększenia lub zmniejszenia majątku, względnie zysków czy strat na poszczególnych kontach, na które całe przedsiębiorstwo dzieli się rachunkowo, nie wyłączając przedsiębiorstwa rolnego. Ponieważ w gruncie rzeczy chodzi o zwykłą pojedyńczą rachunkowość — w przeciwieństwie do systematycznej rachunkowości, z której zamknięcie ma tylko pozorną formę handlowej, podwójnej rachunkowości, nie dzieli się zwykle na poszczególne konta rolniczej części przedsiębiorstwa. Zamknięcie daje więc tylko czysty zysk przedsiębiorstwa, względnie poszczególnych samodzielnych przedsiębiorstw, wykazanie zysków lub strat poszczególnych gałęzi przedsiębiorstwa, względnie stwierdzenie kosztów produkcji jest w tej formie zamknięcia rachunkowości niemożliwe.

W wielu wypadkach posługują się, jak już wspomniałem, izby rachunkowe tym systemem zamknięc. Zamknięcie zaś w handlowej formie przedstawia nietylko końcowy efekt przedsiębiorstwa rolnego, ale daje nam też jasny pogląd na całe przedsiębiorstwo i wpływ jego poszczególnych części na czysty dochód przedsiębiorcy. Konto bilansu otwarcia daje nam jasny pogląd na stan majątkowy — aktywa, pasywa i czysty dochód — na początku roku gospodarczego, podczas gdy bilans zamknięcia umożliwia nam podobny przegląd na koniec roku gospodarczego. Konta hipotek, długów i weksli, konta wierzytelności, udziałów, kapitału i papierów wartościowych wykazują nam zmiany tych ważnych części składowych majątku w ciągu roku gospodarczego; konto gospodarcze, od którego zależnie od poszczególnego wypadku oddziela się konta przemysłu leśnego i ubocznych (cegielnie, gorzelnictwo i t. d.), wskazuje nam jak powstały zyski i straty w ciągu roku; konta ceł, czynszów i prywatnych wydatków pozwalają skonstatować, jak one wpłynęły na efekt ogólny. Zebranie całego dochodu albo niedoboru uwidocznia się na koncie kapitału, które odtwarza powiększenie się, względnie zmniejszenie czystego zysku (kapitału) przedsiębiorcy przez wpływ poszczególnych kont w ciągu roku. Koniecznem jest przedewszystkiem, aby przy prowadzeniu rachunkowości tym systemem gospodarz znał podstawowe zarysy podwójnej rachunkowości, o ile chce otrzymać pełną korzyść z zamknięcia rachunków w formie handlowej. Korzyści są jednak tak dalece duże, że trud opanowania istoty podwójnej rachunkowości praktycznemu gospodarzowi wielokrotnie się opłaci.

Przy układzie systematycznej rachunkowości jest wiadomem, że obok podstaw, które dla pojedyńczej buchalterji są już założeniem, trzeba dodać skrupulatne prowadzenie raportów robót, dokładne podanie zużycia siły ludzkiej, zwierzęcej i motorowej. To już utrudnia pracę prowadzenia rachunkowości podwójnej w majątku, ale o wiele większa stwarza się praca, która wynika dla biura rachunkowości rolnej przez techniczne, buchalteryjne pojęcie całego wewnętrznego stosunku handlu, który się rozgrywa między poszczególnemi gałęziami i częściami produkcji i wskutek tego przez konieczność czynienia odpowiednich notatek. Koszty są przez to bardzo wysokie, zamknięcie rachunków przychodzi często dopiero późno do rąk kierownika przedsiębiorstwa tak, że z tych względów liczba przedsiębiorstw dla których prowadzi się czyste systematyczne zamknięcia, jest bardzo ograniczona.

W moim systemie rachunkowości rolnej ustaliłem następujące wytyczne:

Prowadzone w majątku — czy też gospodarstwie chłopskiem — podstawy są te same, jakich używa się przy rachunkowości pojedyńczej t. j. przy raportach. Przedewszystkiem wiele uwagi poświęciłem daleko

idącemu wyspecjalizowaniu tygodniowych raportów naturalji i bydła. Ujęcie raportu kasowego pozwala na chronologiczne zapisywanie obrotów gotówkowych i kontokorrentu w możliwie najprostszej formie, z uwzględnieniem tygodniowego stanu kasy. Raporty tygodniowe, w których wszystkie tranzakcje przedsiębiorstwa ilościowo i pieniężnie się ujawniają, odpowiadają księdze podstawowej w praformie włoskiej buchalterji. Stąd przenosi się pozycje do księgi głównej i to tak, że każdą pozycję osobno na 2 kontach, raz jako przychód, raz jako rozchód. W tym celu wprowadziłem w mojej księdze głównej daleko idące rozczłonkowanie wiejskiego przedsiębiorstwa na konta personalne i rzeczowe. Obok księgi głównej wprowadzam przy moim systemie rachunkowości specjalną księgę inwentarza i regestry naturalji. Podział wpływów i wypłat rozpada się, jak przy systematycznem zamknięciu, na poszczególne konta, a także cały obrót wewnętrzny między poszczególnemi gałęziami i działami produkcji jest uchwycony na osobnych kontach. O ile sporządzanie dodatkowego bilansu nie zmusza do podziału i zużytkowania środków i produktów gospodarczych, które są wymienione w zakresie poszczególnych kont, wyżej wspomniany podział i zużytkowania wewnętrznego ruchu następuje dopiero przy końcu roku.

Troskę możliwie dokładnego obciążenia lub zapisania w dochodach bierze na siebie kierownik przedsiębiorstwa, który w ciągu roku w swoim raporcie bydła i naturalji bez przerwy prowadzi swe tygodniowe zapisy.

Na tym raporcie naturalji i bydła ujawniają się więc oryginalne zapisy, jakie ilości poszczególnych zapasów sprzedano, skarmiono, albo na prowadzenie domu zużyto, dalej na skarmienie którego gatunku zwierząt poszły, aby właściwą gałęź produkcji obciążyć, względnie na przychodowych kontach zapisać. Te poszczególne zaksięgowania są wciągane następnie w regestrze naturalji, który jest dostosowany do schematów raportu naturalji i stamtąd można je każdego dowolnego dnia, po przeszacowaniu pieniężnem przenieść do księgi głównej.

Już poprzednio zwróciłem na to uwagę, że mój system rachunkowości nie wymaga specjalnego regestru bydła. Koszty bydła w mojej księdze głównej pozwalają poznać w przejrzystem urządzeniu obok przedstawienia pieniężnych wypadków, także liczebne zmiany, jak sprzedaż, dokupno, urodziny albo uzupełnienie wskutek zmiany wieku. Ponieważ w zamknięciu roku skarmione masy są przedstawione w kwotach pieniężnych, więc te konta księgi głównej dają nam przejrzysty obraz rentowności danej gałęzi produkcji.

Dodatkowe księgowanie, które się wyłania przy sprawdzaniu kont bankowych, konto-korrentu i przy omawianiu zamknięć rocznych (inwentarz) przechodzi przez memorjał, który stanowi część mojej księgi głównej. Wreszcie wstawiam do księgi zamknięć mego systemu bilans otwarcia i zamknięcia i przez daleko idące rozczłonkowanie rachunków zysków, daję łatwy przegląd wyników poszczególnych gałęzi produkcji. Ponieważ nie można tego zbadać z absolutnych danych liczbowych, dołączyłem do zamknięcia poszczególnych kont przeliczenie końcowych rezultatów każdorazowo na hektar użytkowanej powierzchni gospodarstwa. Rachujący rolnik umie operować już takiemi liczbami, które przeważnie służą dla statystycznych danych. Rolnik orjentuje się z tego, czy stosuje za wysokie dawki nawozowe, czy ogólne koszta produkcji odpowiadają normalnym warunkom, czy obciążenia obracają się w znośnych granicach i czy dodatnie wyniki, osiągnięte z gospodarstwa rolnego i hodowli bydła można ustosunkować od ich kosztów.

Przy założeniu mojego systemu rachunkowości rolnej kierowałem się tylko ogólnemi zasadami gospodarczemi, nie poddając się wpływowi z punktu widzenia podatkowego.

Przy tej formie zamknięć jestem również w możności, dzięki wyszkolonym siłom mojego biura przedsiębiorstwa, i, korzystając z materjałów statystycznie zbieranych, wypowiedzieć się w każdej chwili co do stanu przedsiębiorstwa i wnikać we wszystkie zagadnienia z prowadzeniem przedsiębiorstwa związane. Zamierzam moją rachunkowością ułatwić rolnikowi pracę prowadzenia ksiąg, nie chciałbym jednak zaniedbać tego, aby tym, którzy mi dali zlecenia każdorazowo na życzenie już w ciągu roku, a conajmniej na zakończenie roku gospodarczego, dać z zamknięcia jego rachunkowości pogląd na gospodarność używanych przez niego metod w prowadzeniu przedsiębiorstwa. Zamknięcie roku zyskuje przez to zupełnie inne znaczenie, a buchalterja może dziś być uważana za bardzo wartościowy środek dla korzystnego rozwoju przedsiębiorstwa, który szczególnie w dzisiejszych ciężkich czasach rolnictwa, wprowadzi pewność i zaufanie do kierownictwa przedsiębiorstwa. Wiele naszych rolniczych biur rachunkowości w Niemczech zbliżyło się w ostatnich latach w swoich systemach księgowości do systematycznego zamknięcia ksiąg. Można powiedzieć, że wszystkie biura rachunkowości rolnej dążyły już od szeregu lat do ujednostajnienia kontowania i statystycznego wycenienia materjału, według wskazówek niemieckiego radcy rolnego.

Mogę więc zrezygnować z dalszego rozpatrywania formy stosowania systematycznej buchalterji. Zakres jej przygotowania musi być, jak to już wspomniałem, znacznie ograniczony, ona nie może, ze względu na trudności, związane z jej przeprowadzeniem, objąć masy rolniczych przedsiębiorstw. Można ją stosować w pojedyńczych dużych przedsiębiorstwach, które zatrudniają wyszkolonego buchaltera, a w pewnych warunkach, wyspecjalizowanego pomocnika, który może na miejscu określić zyski, wyciągnięte z danego przedsiębiorstwa. Towarzystwo Horwardskiej księgowości opracowuje wyłącznie rolniczą księgowość na systematycznej podstawie, a także na innych stacjach sporządza się na życzenie systematyczne zamknięcia. I tu istnieją różne drogi, któremi można iść przy sporządzaniu zamknięcia. Tak w Horwardskiej księgowości wymienia się koszty produkcji poszczególnych roślinnych i zwierzęcych produktów, podczas gdy w systemie zamknięć niemieckiego T-wa Rolniczego zamieszcza się spieniężoną wartość nierynkowych produktów gospodarstwa. Te formy specjalnej buchalterji nie nadają się do rozpowszechnienia dla ogółu rolniczej księgowości, one mogą przedstawiać cenne podłoże dla typowych gospodarczych i naukowych doświadczeń, ale w żadnym razie nie wynagrodzą szkód, które tkwią w przeprowadzeniu ich w gospodarstwie rolnem przez specjalnie drogie koszta prowadzenia buchalterji i chwilowe odwleczenie zamknięcia roku. Większość rolniczych buchalteryj jest dziś ujęta w formę podwójnej kupieckiej księgowości; obok tego znajdujemy jeszcze w prowadzeniu ksiąg w samych przedsiębiorstwach pojedyńczą księgowość z handlowem zamknięciem.

Na tem kończę moje wywody i chciałbym jeszcze raz dokładnie podkreślić, co następuje:

Gospodarstwo rolne należy w równej mierze, jak wszystkie inne przedsiębiorstwa do kapitalistycznych gospodarstw, jest więc przez to zależne od rynku, od wahań konjunktur i sezonów i innych czynników, które mogą wywierać wpływ na każde przedsiębiorstwo.

Z tego względu posiada zawód rolniczy także konieczne właściwości, które polegają na dążeniu do rentowności i wyrachowaniu. Dlatego gospodarstwo rolne musiało żądać równie dobrze organizacyjnie przemyślanej istoty rachunkowości, jak wszystkie inne grupy zawodowe. Istota rachunkowości przedsiębiorstwa, wszystko jedno, do jakiej gałęzi ono należy, polega na bilansie, na obliczeniu zysków, statystyce i planie gospodarczym. Wszystkie te cztery wymagają działania razem, aby zorganizować przedsiębiorstwo, to znaczy, aby mu dać postać najwyższej celowości. Celem każdego przedsiębiorstwa, a więc i rolnego jest uzyskanie gospodarczości w możliwie największym stopniu. Środkiem, pozwalającym na stwierdzenie tej gospodarczości i na wywieranie wpływu na nią, jest buchalterja, jednak tylko wtedy, jeśli człowiek obchodzi się z nią umiejętnie. To odnosi się szczególnie do rolnictwa. Aby osiągnąć to, trzeba było najpierw uwolnić się od przestarzałych poglądów i doprowadzić buchalterję do należytego stopnia gospodarczości.

Ponieważ mojem zadaniem było przedstawić Państwu przedewszystkiem stan buchalterji w rolnictwie, nie traktowałem bliżej kwestji statystyki rachunku kosztów własnych i planu gospodarczego. Chciałbym jednak tu jeszcze dodać, że w gospodarce rolnej najważniejszem zadaniem nie jest skalkulowanie cen sprzedaży. Produkty rolne mają ceny rynkowe, na krótką metę niezależnie od kosztów produkcji. Głównym celem kalkulacji kosztów własnych w rolnictwie jest więc wyłącznie kwestja kontroli nad prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwo rolne ma, jak każde inne, dwie granice, w ramach których porusza się: są to koszty i ceny. Cen zwykle poszczególne przedsiębiorstwa nie mogą ustalać, a to szczególnie w rolnictwie. Temu ostatniemu pozostaje tylko element drugi, koszty, na które trzeba wpłynąć. W tym celu trzeba przedewszystkiem ustalić, czy cena rynkowa pokrywa koszty wytwarzania. Potrzebna jest tutaj kalkulacja, dająca jako wynik koszty własne, i w której bardzo dużą rolę odgrywają wnioski, które można wyciągać z mojego systemu buchalteryjnego. Rolnicze izby buchalteryjne zdawały sobie zawsze z tego sprawę, że tylko taka buchalterja może zadośćuczynić dzisiejszym wymaganiom, i trzeba więc było wykorzystać w całej pełni istniejące możliwości, aby doprowadzić buchalterję do należytego stanu.

Było to więc kwestją systemu i w ramach systemu kwestja metody, formy prowadzenia ksiąg i, nie na końcu, kwestją ujednostajnienia buchalterji.

Kwestja systemu zależy od wielkości przedsiębiorstwa. Byłoby za wielkiem wymaganiem twierdzić, iż dla wszystkich przedsiębiorstw , niezależnie od ich wielkości, istnieje tylko jedna słuszna metoda prowadzenia ksiąg. Szczególnie w rolnictwie zależało przy wprowadzeniu i udoskonaleniu buchalterji na porównaniu zysków i kosztów; wprowadzenie zaś było zawsze zależne od wymagań pod względem ekonomicznym usprawiedliwionych. Kwestję systemu buchalterji nie trzeba więc rozwiązywać schematycznie, lecz w sposób indywidualny, zależnie od wielkości przedsiębiorstwa i sposobu gospodarowania na niem. Jasnem jest, że wymagania, stawiane buchalterji, powiększają się z wielkością, skomplikowaniem przedsiębiorstwa. Małe przedsiębiorstwa wymagają kontroli o wiele mniejszej nad sposobem ich prowadzenia. To trzeba było wziąć pod uwagę przy rozwiązywaniu kwestji systemu i metody w buchalterji rolniczej.

Torowanie drogi w tych kwestjach jest zasługą rolniczych izb buchalteryjnych w Niemczech. Przez celowe założenie i wyzyskiwanie wszystkich przez nie założonych buchalteryj, te ostatnie stały się bardzo ważnym środkiem pomocniczym przy racjonalizacji przedsiębiorstw rolnych. Cel ten mogliśmy osiągnąć tylko przez usunięcie tego wszystkiego, co było sprzeczne z ich naturą gospodarczą. Sanacja rolnictwa niemieckiego, od której zależy w niemałym stopniu sanacja naszych finansów, jest tak ważnem ekonomicznem zadaniem, że wobec niego muszą ustąpić wszystkie inne dezyderaty. Do tych należą też dążenia organów fiskalnych do nauczenia buchalterji gospodarza rolnego w ten sposób, aby służyła głównie do łatwego obliczania podatków od zysków i obrotowego. O ile dążenia te były sprzeczne z wymaganiami gospodarczemi, były one energicznie zwalczane. Trzeba było wykorzenić zwyczaje z czasów inflacji, kiedy buchalterja nie miała znaczenia gospodarczego, według którego tworzyło się dla buchalterji przepisy co do prowadzenia ksiąg i sposobu inwentarzowania, które częstokroć były sprzeczne z wymaganiami gospodarczemi. Niewątpliwie było też życzeniem każdego gospodarza, aby buchalterja jego była podstawą do obliczeń podatkowych, nie można było jednak dopuścić do tego, aby przez to została obniżona gospodarcza wartość buchalterji, która jest o wiele ważniejsza niż znaczenie buchalterji dla obliczenia podatków. Nie jest mojem zdaniem mówić tutaj o wpływie rozporządzeń ustawowych na ukształtowaniu się buchalterji rolnej. Wywody ciał publiczno-prawnych zawsze zdołały zawczasu usunąć szkodliwe oddziaływanie ustawowego wpływu na buchalterję rolną.

Buchalterja rolna, pomimo wielkich postępów, które niewątpliwie zostały zrealizowane w ostatnich latach, swojej ostatecznej doskonałości jednak jeszcze nie osiągnęła. Możemy jednak stwierdzić, że może już dziś godnie figurować jako pożyteczna pozycja w szeregu buchalterji kupieckich. Dalsze jej naukowe pogłębianie, o ile się daje ono połączyć z praktycznemi zasadami, następnie jej techniczne udoskonalenie, oraz jej zbliżanie się do rachunkowości handlowej będzie i nadal głównym celem naszej pracy, opartej na ścisłem współdziałaniu ze wszystkiemi innemi ugrupowaniami zawodowemi.

POJĘCIE STRATY U OSÓB PRAWNYCH

Motto! Czysty zysk lub strata, pozostałe z lat ubiegłych, powinny być wykazane w bilansie w oddzielnej pozycji (§ 5 Rozporządzenia Ministrów Przemysłu i Handlu oraz Skarbu z dn. 20.4. 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27.10.1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz. U. R. P. Nr. 37 z 7.5.34 r. poz. 337).

NIE ROZUMIEM!

Rozporządzenie powyższe wprowadza definicję „zamknięcia rachunkowe" i te zamknięcia dzieli na dwie części: 1) Bilans oraz 2) r-ek Strat i Zysków.

Według Rozporządzenia:

Bilans powinien obejmować cały majątek przedsiębiorstwa wraz z jego oddziałami, lub odrębnemi zakładami oraz ujawnić ostateczny wynik wszystkich czynności przedsiębiorstwa.

W rachunku Strat i Zysków należy po stronie strat uwidocznić w odzielnych pozycjach koszty administracji ogólnej, koszty fabrykacji, koszty sprzedaży, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe, odpisy amortyzacyjne, **a czysty zysk lub strata pozostałe** z lat ubiegłych powinny być wykazane w oddzielnej pozycji w **Bilansie.**

DLACZEGO W BILANSIE?

Bilans, według treści rozporządzenia, powinien obejmować cały majątek, oraz ujawnić ostateczny wynik, a czyż strata z lat ubiegłych **jest częścią składową majątku** przedsiębiorstwa, czyż większą posiada wartość i bardziej 100% realność majątkową, niż należności wątpliwe i odpisy nieściągalnych sum, figurujące w rachunku strat i zysków?

NIE! STRATA Z LAT UBIEGŁYCH JEST TYLKO STRATĄ.

Lata ubiegłe nie stworzą z niej wartości majątkowej. Dlatego też miejsce jej nie w Bilansie, lecz w stratach Rachunku Strat i Zysków.

Co innego strata wynikowa roku operacyjnego.

Jeśli strata wynikowa figuruje w bilansie, to nie jako składnik majątkowy po stronie aktywów, lecz wyłącznie jako ostateczny wynik wszystkich czynności przedsiębiorstwa.

WYNIKI I NIC WIĘCEJ.

Lecz jeśli stratę roku ubiegłego umieścimy w bilansie po stronie aktywów, stwarzamy z niej wartość majątkową, nie mającą żadnego odpowiednika w bilansie, nadajemy pozory pozycji majątkowej i dlatego też otrzymamy inny wynik, wynik nieścisły i zmienny.

Strata z roku ubiegłego jest wynikiem roku poprzedniego i, jeśli ją umieścimy w bilansie, otrzymamy dwa wyniki od siebie zupełnie niezależne, jeden martwy t. j. z lat ubiegłych i drugi z roku operacyjnego.

Wyniki te w poszczególnych wypadkach mogą siebie pokrywać, gdy przedstawiają jednakowe wartości, lub też mogą znosić się, gdy przedstawiają odrębne wartości.

Czysty zysk z lat ubiegłych nie jest zobowiązaniem przedsiębiorstwa, w żadnym wypadku nie obciąża go, stanowi dodatni wynik działalności i jeśli nie został podzielony, lecz przeniesiony na rachunek roku przyszłego, to przeniesiony jako zysk, lecz nie obciążenie czy zobowiązanie.

Przeniesiony zysk. Dlatego też miejsce jego w r-ku Strat i Zysków.

Możliwe, że w redakcji Rozporządzenia zakradł się błąd, że § 5 powinien brzmieć: „Czysty zysk lub strata powinny być wykazane w bilansie w oddzielnej pozycji".

Zysk lub strata bilansowa roku operacyjnego.

Wówczas nie stanowią one części składowych bilansu, lecz przedstawiają jasno i przejrzyście wynik działalności przedsiębiorstwa. Rozporządzenie powyższe daje możność do wszelkich nadużyć, nadużyć formalnych, podciągniętych pod ustawę.

Normalnym wynikiem każdego zdrowego przedsiębiorstwa powinien być — zysk.

Jeśli każde przedsiębiorstwo rok rocznie dawać będzie zysk, stosunki układać się będą poprawnie i wynik będzie prawidłowy. Lecz inna wyłania się kwestja, skoro przedsiębiorstwo przynosi stratę. Formalnie w porządku — lecz w tem tkwi zarodek zła.

Strata roku ubiegłego figuruje w bilansie, rok bieżący przynosi stratę, straty pokrywają się, bilansowa strata powiększa się i mimo innego ujęcia — rezultat ten sam.

Lecz rok następny w wyniku operacyjnym przynosi zysk.

Zysk operacyjny — lecz nie zysk bilansowy.

Tutaj zaciera się różnica między pojęciem zysku.

Zysk przyjmuje się za zysk i w bilansie po stronie aktywów figuruja w osobnych pozycjach dwie straty z lat ubiegłych, a rok bieżący w tym samym bilansie wykazuje zysk. Zysk operacyjny!

CO ZROBIĆ Z TYM ZYSKIEM?

Jeśli mimo takiego ujęcia tkwi zdrowa myśl w przedsiębiorstwie, zysk ten idzie na pokrycie strat z lat ubiegłych, lecz czy zawsze? Nie! i w tem tkwi całe zło i błąd.

Zarząd przedsiębiorstwa, chcąc pochwalić się działalnością i energią, zysku nie spisuje na pokrycie strat, lecz pozostawia w bilansie, by dobitnie wykazać, że przedsiębiorstwo nie tylko przynosi straty, lecz i zyski.

A wówczas gdzie jasność i przejrzystość bilansu?

W aktywach figurują 3 straty za różne lata operacyjne, a w pasywach 3 zyski za inne lata ubiegłe.

Kontredans! Gdzie ostateczny wynik przedsiębiorstwa? Wynik faktyczny, bilansowy? Tego tu niema.

Czy taki formalny układ bilansu nie zaciemnia jego przejrzystości, czy pozwala na prawidłowe ujęcie?

Lecz bywa stokroć gorzej.

Straty z lat ubiegłych są pozycjami w bilansie, wykazywanemi za poszczególne lata, **a zysk — jest zyskiem do podziału!!?**

W tem tkwi całe sedno rzeczy! Straty figurują w bilansie, a zyski operacyjne dzielone są między akcjonarjuszy nietylko w formie dywidendy, lecz i tantjem.

To jest fakt z życia, to nie teorja, życie samo, czysto realne!

Zatarła się różnica między stratą, jako pozycją wynikową w bilansie, a stratą jako składnikiem majątkowym tegoż bilansu.

Strata jest aktywem!

Częścią składową bilansu, częścią majątkową, a nie wynikiem.

I czy to jest strata? Nie! wprost przeciwnie, to jest majątek.

Wykroczenia przeciwko przepisom rozporządzenia niniejszego lub rozporządzeń na jego podstawie wydanych stanowi występek z art. 280 kodeksu karnego, tak brzmi art. 4 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dn. 27/10. 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych.

Zatem uznanie straty — jako straty i umieszczenie jej na r-ku Strat i Zysków, będzie występkiem, natomiast wstawienie jej do aktywów i wyprowadzenie zysku operacyjnego, zysku który w następstwie będzie podzielony na wypłatę dywidendy, będzie spełnieniem nałożonych obowiązków w myśl ustawy, a przytem „formalnym przywilejem".

Jakie jest pojęcie straty u osób prawnych, czy między pojęciem w życiu gospodarczem a w ujęciu ustawy, może być jakakolwiek różnica? Nie, a jednak ta różnica w myśl § 5 tegoż Rozporządzenia jest duża.

W „Monitorze Polskim" Nr. 142 z dnia 23/6. 1934 r., został ogłoszony **Bilans Fabryki Kapeluszy i Wyrobów Włókienniczych w Częstochowie** S. A., bilans, w którym strata z lat ubiegłych wykazana jest w oddzielnych pozycjach.

Pomijając inne części składowe aktywów, straty wynoszą:

Strata za rok 1930	45.505,79	
„ „ „ 1931	365.502,76	
„ „ „ 1932	345.162,32	
„ „ „ 1933	176.763,16	
Kapitał akcyjny		1.200.000,—
Suma bilansowa	3.831.274,91	3.831.274,91

Wyniki z poszczególnych lat pokrywają się wzajemnie, stąd też strata bilansowa równa się sumie wszystkich strat.

Przedstawicielstwo belgijskiej spółki akc. „Nafta Borysławska" w Polsce, Krosno, ogłosiło bilans na dzień 31/12. 1933 r. w „Monitorze Polskim" Nr. 125 z 4/6. 1934 r.

Kapitał akcyjny		624.750,—
Rezerwy		3.801,33
Strata w roku 1928	43.118,18	
Zysk w roku 1929		246.275,27
„ „ „ 1930		201.793,65
„ „ „ 1931		30.502,97
Strata w roku 1932	432.480,55	
„ „ „ 1933	95.693,33	
Suma bilansowa	1.706.127,93	1.706.127,93

Rachunek strat i zysków wykazuje stratę operacyjną zł 95.693,33 — jasność i przejrzystość pozostawia wiele do życzenia.

„Union Texlile" Sp. Akc. w Częstochowie.
Bilans na 31/12. 1933. „Monitor Polski" Nr. 131 z 11/6.34 r.

Kapitał zakładowy		3.456.000,—
Pozostałość strat z lat ub.	2.588.330,12	
Zysk netto za rok 1933		318.301,58
Suma bilansowa	36.241.310,23	36.241.310,23

Na odbytem Zwyczajnem Walnem Zgromadzeniu uchwalono: „zysk zł 318.301,58 przenieść na kapitał zapasowy, przeznaczając powyższą kwotę na pokrycie strat z lat ubiegłych.

Zatem zysk faktyczny. W drodze samorzutnej uchwały przeniesiono na — kapitał zapasowy i z kapitału zapasowego dopiero na pokrycie strat.

Spółka akc. Tomaszowskiej Przędzalni Wełny Czesankowej ogłosiła bilans na dzień 31/12. 1933 r. M. P. 63 z 17/III.34 r.

Kapitał Zakładowy		3.000.000,—
„ zapasowy		103.796,92
„ rezerwowy		101.833,42
„ amortyzacyjny		2.062.860,01
Fundusz do dyspozycji Zarządu		900,—
Strata za rok 1929	984.085,35	
„ „ „ 1930	—	
„ „ „ 1931	—	
Zysk za rok 1932		16.202,62
„ „ „ 1933		387.626,53
Suma bilansowa	6.719.796,96	6.719.796,96

Uwaga! (dosłownie) Dywidenda w wysokości 5% będzie wypłacana za zwrotem kuponu Nr. 3 od dnia 21 marca r. b., stosownie do uchwały Walnego Zgromadzenia.

Sumy kapitałów zapasowego, rezerwowego, funduszu dyspozycyjnego wynoszą zł 206.530,34 plus zyski za rok 1932 i 1933, razem zł 610.359,49. Strata 984.085,35. Mimo straty bilansowej zł 373.725,86 wypłaca się dywidendę 5% od Kapitału Zakładowego t. j. zł 150.000,— ale z czego?

A MOŻE Z AMORTYZACJI?

Brak wyników za lata 1930 i 1931; możliwe, że były zyski i te poszły do podziału.

Lecz strata z lat ubiegłych w oddzielnej pozycji pozostanie na r-ku Bilansu.

I tego właśnie nie rozumiem, gdyż w tem tkwi błąd.

Stanisław Kulesza.

TOWARZYSTWA HOLDINGOWE

Nie wiem, czy w Polsce takie towarzystwa już istnieją. Wiadomo tylko, że żywot swój poczęły w Ameryce Półn. i to dopiero przed paru laty.

Przed przystąpieniem do właściwego tematu należy przedewszystkiem zadać sobie pytanie, co oznacza słowo „holding". Gdy zajrzymy do słownika angielskiego, to zobaczymy, że słowo holding jest rzeczownikiem umysłowym, bo tłomaczy się jako: władanie, dzierżawa, arenda, władza, lub też przedmiot, który zatrzymuje, wiąże i t. p.

Towarzystwa holdingowe nie mają nic wspólnego z takiemi formacjami jak koncerny, syndykaty, kartele i trusty.

Np. koncernem, lub syndykatem, nazywamy organizację, w którą łączy się pewna ilość bankierów, fabrykantów, czy kupców w celu objęcia jakiejś wielkiej dostawy, udzielenia wielkiego kredytu i t. p.

Kartelem nazywamy czasowy związek przedsiębiorców celem ujednostajnienia cen towarów lub warunków sprzedaży, przeprowadzenia hurtowych zakupów, zwalczenia innych przedsiębiorstw, lub też prowadzenia produkcji własnej celem uniezależnienia się od producentów.

Trustami są połączenia wielkich przedsiębiorstw, np. naftowych, stalowych, górniczych, hutniczych, elektrycznych i t. p. i nadanie im jednolitej organizacji handlowej a to celem dyktowania rynkowi wysokich cen.

Typem zupełnie odmiennym jest towarzystwo holdingowe. Zadaniem takiego towarzystwa jest skup akcji lub udziałów przedsiębiorstw finansowo słabych, narzucenie im częściowo lub w całości kierownictwa i personelu własnego, no i wyciąganie zysków. Krótko mówiąc, jest to żerowanie na bezsilności, niekiedy na naiwności.

Czy towarzystwa holdingowe są objawem zdrowym i pożytecznym? Gdybym był filozofem, to na pytanie odpowiedziałbym pytaniem: czy szkodliwe są szakale żyjące padliną? Albo ptaki owadożerne pożerające miljardy owadów dziennie? Dowodzono przecież, że gdyby owady nie padały ofiarą ptactwa, to ludzie byliby ofiarami owadów. Jako buchalter, muszę jednak podchodzić do zagadnienia z innej strony.

Powiedziałem na wstępie, że nie wiem, czy są w Polsce towarzystwa holdingowe. Muszę to oświadczenie sprostować, bo zapomniałem o pionierze holdingu w Polsce p. von Pless, osobniku, który swojemi skargami na Polskę spać Genewie nie dawał. Nie będę tu opisywał wyroku i jego motywacji ogłoszonych niedawno przez Sąd Okręgowy w Katowicach. Znamy tę sprawę z pism codziennych. Chodzi mi tylko o dopełnienie charakterystyki towarzystw holdingowych.

Otóż pp. von Pless i syn zakładali na terenie Szwajcarji, Niemiec i Polski spółki anonimowe, które m. in. skupywały akcje przedsiębiorstw poszukujących kapitału. Skupu akcji dokonywano w sposób buchalteryjny, t. zn. wpłacone na akcje pieniądze spółka dzierżawiona (holdingowana) najdalej następnego dnia „pożyczała" spółce holdingowej, a sama w krótkim czasie przekształcała się w masę konkursową, jak np. w danym wypadku f. „Ammonium".

Jeżeli towarzystwa holdingowe w swojem działaniu nie zaczepiają nawet kodeksu karnego, to nie zmienia to w niczem założenia, że egzystencję swoją opierają na organizmach cudzych. W zasadzie towarzystwa holdingowe tworzą się i działają jak gdyby dla dobra tych organizmów, lecz myślą przewodnią tej działalności, choćby najszlachetniej rozumianej, będzie zawsze aforyzm poety: kochałbym bliźniego w dzisiejszej dobie, lecz chciałbym wiedzieć, co na tem zarobię.

A. Tyszkiewicz.

Nb. Zamieszczone na innem miejscu tego numeru zadanie oświetli jeszcze bardziej organizację holdingową.

BUCHALTERJA DLA URZĘDÓW SKARBOWYCH

Archiwa władz skarbowych widocznie są niekompletne i dotychczasowe dane o płatnikach prawdopodobnie nie wystarczają, skoro wszystkie Urzędy Skarbowe w Warszawie zażądały od spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w Warszawie nadesłania niemal odpisów całej rachunkowości za rok ubiegły. Dowodem tego jest rozesłane do wszystkich spółek z ogr. odp. wezwanie treści następującej:

„Na podstawie art. 54 ustawy o państwowym podatku przemysłowym (Dz. Ust. R. P. Nr. 58, poz. 411 z 1925 r.) wzywa się Zarząd Firmy, aby w przeciągu dni 14-tu, licząc od dnia doręczenia niniejszego wezwania — złożył zamkniecie rachunkowe, zawierające bilans z rachunkiem strat i zysków za rok operac. 1932/33 oraz odpis protokułu ogólnego zebrania akcjonarjuszy, udziałowców zatwierdzającego to zamknięcie rachunkowe i odpis protokułu organu rewizyjnego z załącznikami oraz, by uzupełnił to zamknięcie rachunkowe — swojem zeznaniem o dochodzie na rok 1934 i sprawozdanie rachunkowe za rok operacyjny 1932/33 przez nadesłanie następujących danych i wyjaśnień:

1) bilansu otwarcia z okresu operacyjnego 1932/33 z dołączeniem obrotów dokonanych w ciągu roku operacyjnego na każdym rachunku księgi głównej i wyprowadzeniu bilansu zamknięcia z rachunkiem strat i zysków według poniżej podanego wzoru (str. 11);

2) tabeli amortyzacyjnej, zawierającej wykaz przeprowadzonych odpisów z tytułu zużycia przedmiotów majątkowych. O ile poczynione odpisy przekraczają normy określone w § 16 rozp. wykonawczego z dnia 14.V 1921 r. (Dz. Ust. R. P. Nr. 48 poz. 298) należy podać szczegółowe motywy i dowody, któreby uzasadniały konieczność wyższych odpisów amortyzacyjnych;

3) wyjaśnienia, czy wszystkie przedmioty czysto majątkowe, służące do trwałego użytku w prowadzonem przedsiębiorstwie, jak place, budowle, urządzenia techniczne, maszyny, urządzenia biurowe i t. d. oraz prawa majątkowe zostały wykazane w inwentarzu według własnych kosztów nabycia lub wg. własnych kosztów wytworzenia przy uwzględnieniu prawidłowych odpisów z tytułu zużycia wy-

Nr. folja ks. główn.	Nazwa r-ku księgi głównej	Bilans otwarcia na dz. 19 r.		Obroty w ciągu roku operac.		Bilans zamknięcia na dz. 19 r.		R-k strat i zysków	
		W-n	Ma	W-n	Ma	W-n	Ma	W-n	Ma

kazanych w tabeli amortyzacyjnej. Czy wydatki, poniesione w ciągu roku operacyjnego na nabycie wyżej wymienionych przedmiotów oraz na wszelkiego rodzaju rozbudowy, przebudowy, nadbudowy i nadzwyczajne remonty, zwiększające wartość tych przedmiotów, nie zostały w całości — względnie w części — zaliczone na ciężar kosztów produkcji lub kosztów handlowych, a o ile zostały zaliczone do kosztów, to należy podać ich szczegółową specyfikację;

4) wyjaśnienia, czy wszelkiego rodzaju zapasy surowców, półfabrykatów, fabrykatów, towarów i materjałów pomocniczych zostały oszacowane do bilansu zamknięcia ściśle według własnych kosztów nabycia lub wytworzenia, o ile nie zostały w ten sposób oszacowane, to należy wyjaśnić, czy dlatego, że ceny rynkowe tych artykułów z daty bilansu zamknięca były niższe od cen własnych kosztów nabycia. Wreszcie, gdyby zapasy były oszacowane niżej własnych kosztów nabycia względnie niżej cen rynkowych, gdy te ostatnie są niższe od cen własnych kosztów, należy przedłożyć szczegółową specyfikację zapasów oszacowanych do bilansu niżej-wyżej zakreślonych granic, ze wskazaniem wysokości stąd powstającej różnicy (cichej rezerwy).

Należy również podać wykaz cen, po jakich fakturowano w końcu roku operacyjnego główne artykuły produkcji względnie towary;

5) Wyjaśnienia, czy w księdze dłużników i wierzycieli prócz rachunków osobowych (dotyczących firm obcych lub osób) niema t. zw. kont martwych, czyli nieosobowych, a o ile są, to jakie mianowicie, jakie ich przeznaczenie, a nadto należy przedłożyć wyciągi z tych kont;

6) sumy należności i zobowiązań zagranicznych;

7) wyjaśnienia, jakie sumy i na jakiej podstawie odpisano z rachunku dłużników i przez jakie rachunki odpisy te zostały przeprowadzone;

8) o ile na rachunkach funduszów zapasowych i wszelkiego rodzaju funduszów rezerwowych powstał w ciągu roku operacyjnego przyrost, to należy wyjaśnić tytuł tego przyrostu;

9) wyjaśnienia, jakie własne papiery wartościowe i po jakim kursie obliczono do bilansu zamknięcia i na których rachunkach oraz w jakiej wysokości zarachowano straty kursowe;

10) po jakich kursach przeliczono obce waluty, dewizy, należności i zobowiązania w obcych walutach oraz podać zestawienie różnic kursowych ze wskazaniem, na których rachunkach zarachowano te różnice;

11) specyfikacji sum przechodnich;

12) zestawienia zapłaconego w ciągu roku oper. 1932/33 podatku dochodowego, majątkowego, daniny lasowej, specjalnego podatku od tantjem, kar za zwłokę i odsetek za odroczenie i kosztów egzekucyjnych z tytułu niezapłacenia tych podatków w terminie ze wskazaniem rachunków, na jakich pozycje te zostały zarachowane;

13) grupowego zestawienia kosztów produkcji, kosztów ogólnych i kosztów handlowych;

14) wykazu dobrowolnych ofiar i datków dobroczynnych;

15) wykazu imiennego (z dokładnym adresem) osób — wchodzących w skład wyższej administracji, rady nadzorczej, zarządu, komitetu wykonawczego, komisji rewizyjnej, dyrektorów i vicedyrektorów upełnomocnionych do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa, z podaniem kwot wypłaconych każdemu z nich pensji, tantjem i innych wynagrodzeń bądź w naturze, bądź w gotówce, w ciągu roku operacyjnego i z podziału zysków (oddzielnie) oraz ze wskazaniem, które z tych osób stale pracują w przedsiębiorstwie, a które dorywczo;

16) wykazu zapłaconych względnie zarachowanych procentów od sum dłużnych osobom fizycznym i firmom nieobowiązanym do publicznego składania rachunków;

17) imiennego wykazu akcjonarjuszów z dokładnymi adresami (lub spólników), którzy brali udział w walnem zgromadzeniu, zatwierdzającem sprawozdanie rachunkowe firmy, z podaniem ilości reprezentowanych przez każdego z nich udziałów;

18) odpisu wyciągu z rejestru handlowego;

19) wykazu zobowiązań zabezpieczonych hipotecznie na nieruchomościach czystym wpisem, lub kaucją z podaniem nazwisk, imion i adresów wierzycieli oraz sumy wypłaconych względnie zarachowanych procentów w roku gospodarczym 1932/33, o ile zaś dług został zaciągnięty i zabezpieczony wcześniej również podania daty zabezpieczenia i sumy procentów wypłaconych w poszczególnych latach za pięć lat wstecz;

20) wskazania imion i nazwisk osób, które w imieniu spółki upoważnione są do podpisywania wszelkich dokumentów na zewnątrz, a więc i zeznania o dochodzie z powołaniem się na numer i datę zarejestrowania w sądzie upoważnienia do podpisywania;

W razie nieudzielenia powyższych wyjaśnień w terminie, względnie jeżeli zarząd firmy udzieli wyjaśnień niedostatecznych — nieusuwających wątpliwości co do dokładności i prawdziwości złożonego zeznania — zostanie nałożona grzywna z art. 93 ustawy, a niezależnie od tego wymiar podatku zostanie uskuteczniony na podstawie tych danych, jakiemi władza skarbowa rozporządza".

Treść powyższego wezwania mówi sama za siebie.

Urzędy Skarbowe żądają, ni mniej ni więcej, tylko nadesłania kopji większości zapisów buchalteryjnych w ciągu roku. Nie wiemy, komu to było potrzebne i czy dokładnie orjentowano się, wystosowując powyższe wezwanie, które, nawiasem mówiąc, nie wysłano spółkom firmowym, komandytowym, lecz wyłącznie spółkom z ogr. odp.

Dla przykładu pozwolimy sobie zanalizować niektóre z żądań władz skarbowych.

Punkt 2 wezwania.

Jak ma postąpić spółka, posiadająca kilka tysięcy przedmiotów majątkowych? Czy wykaz taki należy sporządzić szczegółowo na kilkudziesięciu arkuszach? Czy nie byłoby raczej wystarczające sprawdzenie tej amortyzacji przez buchaltera rewidenta skarbowego, który przecież przegląda księgi dość dokładnie i któremu władza przełożona winna wierzyć.

Punkt 3.

Buchalter-rewident skarbowy również przegląda wszystkie koszty remontu i w razie jakichkolwiek wątpliwości odpowiednie pozycje omawia w protokule. Na cóż więc wyliczanie wszystkich kosztów remontu?

Punkt 4.

Chcąc zastosować się ściśle do tego punktu, należałoby przepisać cały inwentarz, przyczem każdą pozycję omówić, powołując się na odpowiednie rachunki, których kopje należałoby również dołączyć i tak bez końca, jak w błędnem kole.

Punkt 6.

Nie wskazano, co uważać należy za należności zagraniczne. Czy należności z Gdańska i na rzecz Gdańska również należy podawać jako zagraniczne, czy też jako krajowe? Wezwanie nie wyjaśnia, a tymczasem wiele firm ma poważne wątpliwości, zwłaszcza jeśli rozrachunki z Gdańskiem prowadzone są w walucie polskiej.

Punkt 7.

Wyjaśnienie, na jakiej podstawie odpisano daną należność wątpliwego dłużnika na straty, wymagałoby przytoczenia niejednokrotnie odpisów całej korespondencji w tej sprawie, co uważamy za zupełnie zbyteczne, tembardziej, że przyczynę odpisania straty bada również buchalter-rewident skarbowy.

Punkt 8.

Przyrost na funduszach zapasowych i rezerwowych można łatwo sprawdzić bez wykazów, porównując poprzednie bilanse wraz z uchwałami Walnego Zgromadzenia i odpisami amortyzacyjnemi. Na cóż więc wykazy i wyjaśnienia?

Punkt 10.

Jak rozumieć „zestawienie różnic kursowych ze wskazaniem, na których rachunkach zarachowano te różnice"? Powiedziano zupełnie niezrozumiale, gdyż przecież wiadomo, że różnice kursowe zarachowuje się na r-ku różnic kursowych tylko w stosunku do innego r-ku. Należałoby więc to w wezwaniu bardziej szczegółowo sprecyzować.

Punkt 11.

Wykaz sum przechodnich w niejednej firmie jest bardzo poważny i sporządzenie takiego odpisu zajmie zbyt wielką ilość czasu.

Wreszcie **punkt 13.**

Grupowe zestawienia kosztów produkcji, kosztów ogólnych i kosztów handlowych. Punkt ten może być różnie zrozumiany przez płatnika i wskutek tego może wywołać zbyteczną korespondencję z władzami skarbowemi, a nawet ukaranie płatnika grzywną, który, mając dobre intencje, może nie udzielić odpowiedzi tak, jak żąda władza skarbowa.

Cały przytoczony wyżej okólnik - wezwanie władz skarbowych stwierdza, że władze skarbowe chcą mieć odpisy prawie całej buchalterji, prowadzonej przez poszczególne spółki z ogr. odp. Czyż więc nie lepiej byłoby wydać zarządzenie, że należy prowadzić całą rachunkowość w dwóch egzemplarzach, jeden dla przedsiębiorstwa, drugi dla Urzędu Skarbowego i nakazać wszystkim firmom pod groźbą kary wielkiej, aby składały drugi egzemplarz do archiwum Urzędu Skarbowego? Wówczas władze skarbowe miałyby wszystko do wglądu w każdej chwili i płatnik nie byłby narażony na zarzuty udzielenia odpowiedzi niejasnej, niewystarczającej, a archiwa Urzędu Skarbowego zapełniłyby się bardzo przyjemną literaturą.

Udzielenie dokładnej odpowiedzi na przytoczone wyżej punkty wezwania urzędowego wymaga parotygodniowej pracy, całkowicie zresztą zbytecznej, tembardziej, że księgi handlowe są rewidowane i to bardzo dokładnie przez buchalterów rewidentów skarbowych, urzędników odpowiedzialnych i co do których fachowości i uczciwości władze skarbowe nie powinny mieć objekcji. Chyba, że buchalterzy rewidenci skarbowi nie wypełniają swego zadania należycie wskutek braku kwalifikacji, czy też z innych przyczyn, a wówczas należałoby wszystkich ich zmienić.

Sądzimy, że buchalterzy-rewidenci skarbowi w imię godności zawodu swojego i zaufania, które winni posiadać u swoich przełożonych, wyjaśnią odpowiednim czynnikom, że tego rodzaju wezwania, jak przytoczone, chybiają celu. Przysparzają natomiast przedsiębiorstwom niepotrzebną pracę, a w wyniku niemiłe ustosunkowanie płatników do władz skarbowych.

LOTERJA I MATEMATYKA

W sprawach wątpliwych nie radź się nigdy rozumu. To też nie czynią tego ci, co szukają szczęścia w loterji i w grach hazardowych. Bo żadna gra, w której wygrana jest dziełem przypadku, nie może być opierana na obliczeniach matematycznych, o ile te mają mieć jakąkolwiek wartość życiową. Formułki teorji prawdopodobieństwa, nawet najbardziej sprzyjające kalkulacjom i pragnieniom gracza, stałyby się dla niego kubłem zimnej wody.

Rozważmy w sposób matematyczny widoki wygrania głównego losu na t. zw. loterji klasowej. W każdej grze główna wygrana w kwocie jednego miljona złotych pada tylko na jeden numer. Numerów może być ilość dowolna. W obecnym planie gry mamy 180.000 losów.

Nie będziemy rozdrabniali losów na ćwiartki, gdyż dla sprawy jest to obojętne. Natomiast przypuszczamy, że wszystkie losy zostały rozsprzedane

i że każdy los nabyła jedna osoba. Rozumiemy przytem, że niktby losu nie kupił, gdyby napewno wiedział, że nie wygra. Jeżeli gram, to liczę na wygraną. Tak samo myśli 180.000 osób.

Wyobraźmy sobie teraz, że organizator loterji gwarantuje każdemu nabywcy losu główną wygraną 1.000.000 zł, pozostawiając przeznaczeniu tylko wybór czasu, w którym na dane numery ma paść główna wygrana.

Przy takiem postawieniu sprawy niepowodzenie w grze jest wykluczone. Pechem grającego będzie jedynie wypadek, że wygra ostatni, nie pierwszy. Widzimy teraz, że gdyby ciągnienie głównego losu odbywało się tylko raz do roku, to przy pechu, o którym mowa, wygrałbym 1.000.000 zł dopiero po 180.000 lat, ale że co roku mamy 3 główne wygrane po 1.000.000 zł, to wygram główny los wcześniej, bo po 60.000 lat. Oczywiście, z warunkiem, że będę trzymał zawsze jeden i ten sam numer i że na żaden z numerów główna wygrana nie padnie 2 razy, gdyż każdy z tych wypadków opóźniłby wygrane głównego losu o $^1/_3$ roku.

Są jednak ludzie rezygnujący zgóry z wygrania głównego losu. Niechby choć 10.000 padło! Wygranych po 10.000 zł jest 110 w każdej loterji, co roku więc wychodzi 330 razy po 10.000 zł. W tych warunkach j. w. a przy pechu 100%-owym, t. zn. że wygrywam ostatni, wygrałbym 10.000 zł dopiero po 545 latach (180.000 : 330), zaś przy pechu 10%-wym, a więc przy szczęściu 90%-wem, wygrywam pow. sume już po 54 latach — wciąż jednak z warunkiem, że bedę trzymał stale jeden i ten sam numer i że na żaden z numerów wygrana 10.000 zł nie padnie 2 razy. Z tem samem powodzeniem, t. j. przy szczęściu 90%-wem, wygrałbym 1.000.000 zł po 6.000 lat, a przy szczęściu 99%-wem już po 600 latach.

Z dolarówką jest nieco gorzej. Jak wiadomo, co roku wychodzą 2 główne wygrane po 40.000 dolarów, a ponieważ mamy 1.500.000 obligacji, to posiadacz jednej dolarówki ma szanse wygrania 40.000 dolarów w granicach 1 do 750.000 lat, a przy szczęściu 99%-wem wygrałby tę sumę już po 7.500 latach.

Oczywiście, posiadanie więcej, niż jednego numeru zwiększa widoki wygrania, np. posiadanie każdego dalszego numeru loterji klasowej zwiększa szanse o 1/180.000, zaś dolarówki o 1/1.500.000. Posiadanie 1.000 losów loterji klasowej nie stanowi żadnej przewagi w grze, bo jeżeli grających podzielimy na 2 grupy, to widzimy, że szanse wygrania są po drugiej stronie, która posiada 179.000 losów pozostałych.

Z powyższego dochodzi się do wniosku, że dla wygrania głównego losu na loterji w tym okresie życia, w którym pieniądz może przedstawiać dla człowieka istotną wartość, a tego okresu, w bardzo pomyślnych warunkach, mamy raptem około 50 lat (od 20-go do 70-go roku życia) grającemu musiałoby dopisywać szczęście w stosunku przeciętnym 2.399 : : 2.400, czyli w granicach 1 — 25 lat, a nie w granicach 1 — 60.000 lat.

Ludzie zdają sobie sprawę z mirażu loteryjnego, bo posiadaczowi losu nikt nie pożyczy np. 1.000 zł nawet z warunkiem, że w razie wygrania głównego losu wierzyciel otrzyma tytułem zwrotu 100.000 zł czyli sumę 100 razy większą, aniżeli pożyczył.

Zdawałoby się, że wobec takich horoskopów granie na loterji koliduje ze zdrową logiką i że przynajmniej autor niniejszego artykułu nie traci bezmyślnie pieniędzy na loterję. Gdzietam! Gra już około 20 lat i grać będzie zapewne dalej, póki mu kto nie dowiedzie, że główny los wygra dopiero w 60.000-nym a nie już w 21-ym roku swojej gry.

A. Tyszkiewicz.

SPRAWY PODATKOWE

Niżej zamieszczamy treść art. 18 i 19 ustawy o podatku dochodowym wraz z rozporządzeniem wykonawczem i orzecznictwem Najwyższego Trybunału Administracyjnego oraz okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 29 maja 1934 r. w sprawie ujednostajnienia kwalifikacyj odsetek od długów, przy wymiarze podatku dochodowego. *(Red.)*.

Art. 18 ustawy o podatku dochodowym.

Za dochód z tantjem uważa się wszelkie wynagrodzenia, wypłacane pod jakąkolwiek nazwą osobom, należącym do składu zarządu, rad, komitetów nadzorczych i komisyj rewizyjnych, z wyjątkiem stałych, perjodycznych i zgóry w sumie absolutnej cyfrowo określonych poborów, wypłacanych tym osobom z tytułu ich stałego zatrudnienia w przedsiębiorstwie; procentowe wynagrodzenia tych stale zatrudnionych osób uważa się również za tantjemy.

ROZPORZ. WYKONAWCZE P. MIN. SKARBU
do art. 18 ustawy

§ 34.

1) Tantjemy mogą wypłacać jedynie osoby prawne opodatkowane na zasadzie art. 21 ustawy. Otrzymywać tantjemy mogą tylko członkowie zarządu, rad, komitetów nadzorczych i komisyj rewizyjnych, przyczem za tantjemę uważa się wszelkiego rodzaju wynagrodzenia z wyjątkiem stałych, perjodycznych i zgóry w sumie absolutnej cyfrowo określonych poborów, wypłacanych tym osobom z tytułu ich stałego zatrudnienia w przedsiębiorstwie; procentowe wynagrodzenia tych stale zatrudnionych osób uważa się również za tantjemę. Członek zarządu, rady, komitetu nadzorczego i komisji rewizyjnej jest wtedy stale zatrudniony w przedsiębiorstwie, jeżeli przez swą pracę wywiera stały i istotny wpływ na bieg interesów danego przedsiębiorstwa.

2) Dochód z tantjem podlega opodatkowaniu specjalnym podatkiem od tantjem w myśl art. 25 ustawy, a ponadto podatkowi dochodowemu według Działu I ustawy. Przy ustalaniu dochodu z tantjem według Działu I ustawy należy uwzględnić udowodnione koszty służbowe, związane z pełnieniem czynności członka zarządu, rady, komitetu nadzorczego i komisji rewizyjnej. Natomiast specjalny podatek od tantjem pobiera się od faktycznie przyznanej tantjemy bez żadnych potrąceń.

ORZECZNICTWO NAJWYŻSZEGO TRYBUNAŁU ADMINISTRACYJNEGO.
do art. 18 ust. o pod. doch.

1) W myśl przepisu art. 18 ustawy o pod. doch. do pojęcia tantjemy należy, by była wypłacona osobie, wchodzącej w skład zarządu, rady, komitetu nadzor-

czego lub komisji rewizyjnej, a nie biorącej stale czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, momentem zaś decydującym nie jest sam fakt pracy, ani udziału osoby wynagradzanej w zarządzie, lecz pewne szczególne kwalifikacje tej pracy, tego udziału. Punkt ciężkości leży w tem, czy osoba wynagradzana bierze stale czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa, czy też nie. Branie natomiast stale czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 18 w związku z art. 21 ustępy 1 i 3 ustawy jest uwarunkowane określeniem zgóry tak rodzaju i zakresu tego stałego udziału, jak i wymiaru wynagrodzenia za świadczoną pracę, chociażby w wysokości procentowej, jednak ustalonej conajmniej co do należności i warunków wypłaty.

W tym wypadku, gdy członkowie zarządu lub innych organów przedsiębiorstwa wymienionych w art. 18 są stale pod wyżej przytoczonemi warunkami, czynni jako kierownicy przedsiębiorstwa i swoją czynnością wpływają bezpośrednio na osiągnięcie większego obrotu lub zysku, natenczas pobierane przez nich wynagrodzenie procentowe za tego rodzaju czynności choćby pod nazwą tantiem, należy w rozumieniu ustawy uważać za zwykłe uposażenie służbowe, przyczem fakt zamieszkiwania zagranicą nie wyłącza jeszcze możliwości stałego czynnego udziału w zarządzie.

(Wyrok N. T. A. z dn. 12.II.30 r. L. Rej. 3600/27).

2) Okoliczność, że prezes rady nadzorczej spółki akcyjnej, z siedzibą na obszarze obowiązywania niem. kod. handl. z 1897 r., otrzymuje za swe czynności w charakterze przewodniczącego Komitetu wykonawczego spółki wynagrodzenie procentowe, zależne od wysokości obrotów, nie uzasadnia sama przez się zaliczenia tego wynagrodzenia do kategorji dochodów z tantjem w myśl art. 18 ustawy o pod. doch.

(Wyrok N. T. A. z dnia 5.VI.28 r. L. Rej. 2469/27).

Uzasadnienie.

Art. 18 uznaje za dochód z tantjem wszelkie wynagrodzenia procentowe, wypłacane osobom, nie biorącym stale czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, a należącym do składu zarządu, rad, komitetów nadzorczych i komisyj rewizyjnych. Wszystkie zatem powyższe warunki są niezbędne do uznania spornego wynagrodzenia za dochód z tantjem w myśl art. 18 ustawy. Nie jest spornem w danym wypadku, że płatnik otrzymywał wynagrodzenie procentowe, ani też, że należał do składu Rady Nadzorczej, względnie Komitetu Wykonawczego spółki akcyjnej. Pozostaje zatem do rozstrzygnięcia, czy czynności, spełniane przez podatnika w charakterze Prezesa Rady nadzorczej, wzgl. Komitetu Wykonawczego, władza skarbowa mogła uznać za „stały czynny udział w zarządzie" przedsiębiorstwa w myśl art. 18 ustawy.

W tym względzie Trybunał miał na uwadze przedewszystkiem postanowienia kodeksu handlowego, obowiązującego na górnośląskiej części Województwa Śląskiego, a mianowicie postanowienia tytułu 3 księgi II o ustroju i załatwianiu czynności spółek akcyjnych, zwłaszcza §§ 231, 235, 237, 239 i 241, dotyczących zarządu spółki, oraz §§ 243, 245, 246, 248 i 250, dotyczących rady nadzorczej spółki. Z § 248 wynika, że członkowie rady nadzorczej nie mogą ani być jednocześnie członkami zarządu, ani stale zastępować członków zarządu, ani też nie mogą załatwiać interesów spółki w charakterze urzędników. Z uwagi na ten wyraźny zakaz kodeksu łączenia funkcji organu kontrolującego z urzędem organu wykonawczego, „stały czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa", o którym mowa w art. 18 ustawy o pod. doch., musi zatem oznaczać taki wewnętrzny stosunek odnośnego członka rady nadzorczej do statutowego zarządu spółki, przy którymby członek rady nadzorczej, nie uwłaczając zakazowi § 248 k. h., sprawował jednak czynności, wychodzące poza granice zwykłej kontroli działalności zarządu, określonej w § 246 k. h., a zatem wkraczające choćby w pewnych dziedzinach w sferę działalności organów zarządu, t. j. tego organu, który w myśl kodeksu (§ 231) zastępuje spółkę na zewnątrz, a zatem z reguły sprawuje wszystkie czynności, statutem spółki przewidziane, w imieniu i na rachunek tejże. Przepis § 235 k. h. przewiduje też możność ograniczenia tych uprawnień zarządu, o ile chodzi o wewnętrzny stosunek między zarządem a spółką, a § 248 k .h. przewiduje w ustępie 3 możność rozszerzenia zasadniczych obowiązków rady nadzorczej za pomocą umowy Spółki, czyli statutu. Statut spółki akcyjnej, o którą w danym wypadku chodzi, określając w § 17 prawa rady nadzorczej zgodnie z postanowieniami kodeksu handlowego, zastrzega w końcowym ustępie dla rady nadzorczej prawo wydawania w granicach ustawy i statutu — decyzji i zarządzeń, które uważa za konieczne i korzystne dla spółki, a w rzeczywistości także prawo wyłonienia stałej komisji dla oznaczonych działań. Podatnik twierdził w odwołaniu, że on, zwłaszcza jako przewodniczący tej stałej komisji, nazwanej Komitetem wykonawczym, stale współpracował z Dyrekcją Zarządu, posługując sie w tym celu etatowym sekretarzem, że przyjmował interesantów, że Dyrekcja nie była władna do załatwiania ważniejszych interesów bez jego aprobaty i powołał się na protokóły z kilku posiedzeń rady nadzorczej, z których wynika, że w pewnych sprawach istotnie Dyrekcja musiała zasięgać opinji Komitetu wykonawczego, dalej, że załatwianie niektórych spraw było zlecane Komitetowi wykonawczemu wespół z Dyrekcją, oraz że Komitet wykonawczy otrzymał nawet zlecenie Rady nadzorczej do samodzielnego załatwiania spraw, jak np. sprawa zaopatrywania kopalni w drzewo, określenie ceny i t. p.; wreszcie powoływał się rekurent na notoryjność okoliczności, iż był on właściwie funkcjonarjuszem spółki. Powyższe dane faktyczne, niespornie ustalone, należało w myśl poprzedzających wywodów uznać za wystarczające do uznania czynności płatnika za stałą czynność w zarządzie przedsiębiorstwa.

3) Branie stale czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 18 w związku z art. 21 ustępy 1 i 3 ustawy o pod. doch. jest uwarunkowane określeniem zgóry tak rodzaju i zakresu tego stałego udziału, jak i wymiaru wynagrodzenia za świadczoną pracę, chociażby w wysokości procentowej, to jednak ustalonej co najmniej co do należności i warunków wypłaty.

(Wyrok N. T. A. z dn. 3.XII.28 r. L. Rej. 4430/26).

4) Dla pojęcia tantjemy w rozumieniu art. 18 ustawy o pod. doch. jest istotny jej ścisły związek z wynikami przedsiębiorstwa, czy to w ten sposób, że jest ona wogóle obliczana w procentach od obrotu lub zysku, czy też, że jej wypłata lub określenie jej wysokości zależy od osiągnięcia pewnego obrotu lub zysku.

Przez branie stałego udziału w zarządzie przed-

siębiorstwa wymaga ustawa w myśl art. 18 ustawy o pod. doch. takiego współdziałania, które tak w swojem założeniu (statut, uchwała rady nadzorczej i t. p.), jak i faktycznie, stanowi z uwagi na swój rodzaj i zakres współpracę w bezpośredniem kierowaniu przedsiębiorstwem, czyli decydującym a nieodzownym wpływie na ruch przedsiębiorstwa i na wyniki tegoż ruchu. Wykonywanie przeto funkcji nadzoru, nadawanie przedsiębiorstwu ogólnego tylko kierownictwa, prowadzenie kontroli i t. d., jako czynności bez znamion bieżącej współpracy w prowadzeniu przedsiębiorstwa, nie mogą być uważane za branie stałego udziału bez względu na to, że za tego rodzaju czynności statutowo lub faktycznie są przyznawane majątkowe korzyści.

(Wyrok N. T. A. z dn. 6.III.31 r. L. Rej. 1625/28).

Uzasadnienie.

Ustawa o pod. doch. stwarza w art. 18 swoiste pojęcie tantjem, uznając za dochód z tego źródła wszelkie wynagrodzenie procentowe, wypłacane osobom, nie biorącym stale czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, a należącym do składu zarządu, rad, komitetów nadzorczych i komisyj rewizyjnych. Z jednej więc strony, poza wynagrodzeniami nieprocentowemi nie są w rozumieniu ustawy tantjemami także i wynagrodzenia, wypłacane innym osobom, niźli wyliczonym wyczerpująco w art. 18 ustawy. Z drugiej strony jednak wszystkie wynagrodzenia procentowe, wypłacane tym osobom, bez względu na tytuł prawny wypłaty (statut i t. p.) oraz sposób oznaczenia tego wydatku, są tantjemami, jeśli tylko osoby te nie biorą stale czynnego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa.

Rozp. wyk. do ustawy (poz. 298 Dz. Ust. z 1921 r.) wyjaśnia w § 37 kryterja tantjem w ten sposób, że zalicza do nich wszelkie wynagrodzenia procentowe w pieniądzach lub naturze, wypłacane z zysku lub obrotu tym z wyliczonych osób, które nie pełnią stałych funkcyj w bezpośrednim zarządzie danych przedsiębiorstw, w odróżnieniu od osób, stale czynnych w zarządzie, jako kierowników przedsiębiorstwa, którzy swą czynnością wpływają bezpośrednio na osiągnięcie większego obrotu lub zysku.

Najw. Tryb. Adm. zajmował się tą kwestją w swych wyrokach z 5 czerwca 1928 r. L. Rej. 2469/27 i z 3 grudnia 1928 r. L. Rej. 4430/26. W obu wyrokach Trybunał wyszedł za założenia, że zagadnienie to jest przedewszystkiem natury faktycznej, a dopiero po niespornem ustaleniu miarodajnego stanu faktycznego, może powstać spór co do jego oceny prawnej. Co do tej oceny zaś, to drugi z tych wyroków wypowiedział zarazem zasadę, że branie stale czynnego udziału w zarządzie w rozumieniu art. 18 w związku z art. 21 ustępy 1 i 3 ustawy jest uwarunkowane określeniem zgóry tak rodzaju i zakresu tego stałego udziału, jak i wymiaru wynagrodzenia za świadczoną pracę, chociażby w wysokości procentowej, to jednak ustalonej conajmniej co do zależności i warunków wypłaty. Z założeń powyższych, które Najw. Tryb. Adm. w konkretnej sprawie przyjmuje za punkt wyjścia, wynikają nasamprzód te same konkluzje, jakie w myśl ustawy o pod. doch. obowiązują dla ustalenia stanu faktycznego, a w szczególności co do obustronnych praw i obowiązków w postępowaniu wymiarowem i odwoławczem.

W konkretnej sprawie stan faktyczny jest niesporny, a spór powstał wyłącznie co do wynikającej zeń konkluzji prawnej i to w dwóch kierunkach: pierwsze, czy sporne wynagrodzenie należy uznać za procentowe, drugie, czy osoby, którym je wypłacono, winny być uważane za biorące stale czynny udział w zarządzie.

Otóż co do pierwszego z tych Najw. Tryb. Adm., przyjmując wykładnię § 37 przep. wyk. jako trafną, stwierdził z akt, że wynagrodzenie ryczałtowe, przypadające według § 18 statutu spółki członkom Rady nadzorczej poza tantjemą (§ 28 tegoż statutu) czerpane jest z odpisu wpływów, który po odliczeniu kosztów funkcyjnych oraz kosztów biura Rady, rozdzielany jest między członków Rady według ustalonego klucza. Jeśli więc władza wynagrodzenie to kwalifikuje jako wypłacane w stosunku procentowym z obrotu, nie mógł się Najw. Tryb. Adm. dopatrzeć w tem błędnej oceny prawnej, gdyż suma wypłat, przypadająca każdemu członkowi, jest przy tym sposobie obliczenia oczywiście zależna tylko od wpływów, a więc od obrotu. Konkluzji tej nie mogą w niczem osłabić wywody skargi co do tytułu wypłaty tego wynagrodzenia oraz sposobu oznaczenia wydatków na ich pokrycie, gdyż — jak to już Trybunał wyżej zaznaczył— okoliczności te nie mają w sprawie żadnego znaczenia. Decydujące znaczenie bowiem posiada tylko to, że wynagrodzenie takie jest ściśle związane z wynikami ruchu przedsiębiorstwa, czy to w ten sposób, iż jest wogóle obliczone w procentach od obrotu, lub zysku, czy też, że wypłata wynagrodzenia lub określenie jego wysokości zależy od osiągnięcia pewnego obrotu lub zysku.

Co do rodzaju świadczonych przez członków Rady usług osobistych dla przedsiębiorstwa skarga podkreśla, że chodzi o najemną pracę. Twierdzenie to jednak nie wytrzymuje krytyki, gdyż członkowstwo Rady nadzorczej z istoty swej nietylko nie ma nic wspólnego z najemną pracą (stosunkiem służbowym), ale wogóle z tego rodzaju najmem usług nie da się pogodzić. Skarga wyjaśnia dalej, że usługi tych osób polegają na sprawowaniu różnych czynności częściowo stałych w zarządzie przedsiębiorstwa.

Jednak art. 18 ustawy wymaga brania stałego udziału w zarządzie przedsiębiorstwa, a zatem takiego współdziałania, które tak w swem założeniu (statut, uchwały rady nadzorczej i t. d.), jak i faktycznie stanowi z uwagi na swój rodzaj i zakres współpracę w bezpośredniem kierowaniu przedsiębiorstwem, czyli w decydującym a nieodzownym wpływie na ruch przedsiębiorstwa i na wyniki tego ruchu. Wykonywanie przeto funkcji nadzoru, nadawanie przedsiębiorstwu ogólnego tylko kierunku, prowadzenie kontroli i t. d., jako czynności bez znamion bieżącej współpracy w prowadzeniu przedsiębiorstwa, nie mogą być uznane za branie stałego udziału bez względu na to, że za tego rodzaju czynności statutowo lub faktycznie są przyznawane majątkowe korzyści.

Art. 19 ustawy o podatku dochodowym.

Za dochód z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych uważa się: procenty od pożyczek, wkładów lub rachunków bieżących i od innych lokat pieniężnych; procenty od procentów i innych nie otrzymanych w terminie sum; kary konwencjonalne za niezwrócony w terminie kapitał lub niezapłacony w terminie procent; procenty z interesów wekslowych oraz z innych zobowiązań pieniężnych, według których kapitał ma być zwrócony po upływie oznaczonego terminu w kwocie, przewyższającej pierwotną sumę tego kapitału; procenty od wszelkiego rodzaju papierów wartościowych; dywidendy od akcyj i

udziałów; wpływy pieniężne lub mające wartość pieniężną z wszelkiego rodzaju lokat kapitałów; wreszcie renty i dochody z innych praw majątkowych.

Dochody z kapitałów podatnika, które są ulokowane na jego nieruchomościach lub w jego handlu i przemyśle, uważa się za dochody, osiągnięte z nieruchomości lub z przemysłu i handlu.

Przy ustalaniu dochodu z papierów wartościowych nie bierze się pod uwagę zmiany ich wartości kursowej z wyjątkiem papierów, będących w posiadaniu tych przedsiębiorstw, których obroty papierami wartościowemi są przedmiotem interesu handlowego.

ROZPORZĄDZENIE WYKONAWCZE P. MINISTRA SKARBU

do art. 19 ustawy.

Dochód z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych.

§ 35.

1) W art. 19 wymienia ustawa dochody z kapitałów pieniężnych rent i innych praw majątkowych, za które uważa wpływy pieniężne lub mające wartość pieniężną, osiągnięte z tytułu umów i zobowiązań z wszelkiego rodzaju lokat kapitałów, perjodycznych świadczeń i praw majątkowych, o ile wpływy te nie pochodzą z kapitałów pieniężnych, umieszczonych w nieruchomościach i przedsiębiorstwach podatnika.

2) Do dochodów z kapitałów pieniężnych należą w szczególności:

a) procenty od pożyczek, wkładów, rachunków bieżących i innych podobnych lokat kapitałów pieniężnych, określone umową lub, w braku tejże, dozwolone ustawą; procenty od narosłych procentów i od innych nie otrzymanych w terminie sum; kary konwencjonalne za niezwrócony w terminie kapitał lub niezapłacony w terminie procent (odsetki za zwłokę), przyczem przy obliczaniu dochodu z kapitałów pieniężnych ulokowanych w celu otrzymania procentów, nie mają żadnego znaczenia okoliczności, czy przy lokacie kapitałów sporządzono pisemną umowę, czy też nie, tudzież czy lokata jest odpowiednio zabezpieczona czy też niezabezpieczona;

b) procenty z wszelkiego rodzaju papierów procentowych państwowych, publicznych i prywatnych, chociażby papiery te były uwolnione od opłaty innego rodzaju podatków;

c) dywidendy i inne udziały w zyskach, otrzymane z powodu uczestnictwa w spółkach akcyjnych, spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, towarzystwach kredytowych, w spółdzielniach wszelkiego rodzaju i t. p., wreszcie zyski komandytarjuszów w spółkach komandytowych. Zysków zaś spólników odpowiadających bez ograniczenia w tych ostatnich spółkach nie wlicza się do dochodu z kapitałów pieniężnych, lecz do dochodu z przedsiębiorstw handlowych, przemysłowych lub innych na zysk obliczonych przedsiębiorstw.

3) Dywidendy i inne zyski z udziałów w przedsiębiorstwach handlowych, przemysłowych i innych, podlegają opodatkowaniu i w tym wypadku, jeżeli przedsiębiorstwa te znajdują się zagranicą, o ile w myśl art. 4 nie są zwolnione od podatku.

4) Dochody z wkładów oszczędnościowych wnoszonych przez rodziców na imię dzieci małoletnich, doliczają się do dochodu głowy rodziny.

5) Dochód z kapitałów pieniężnych, wypożyczonych na weksle lub inne zobowiązania pieniężne, bez oznaczenia wysokości pobieranych procentów, oblicza się w wysokości odsetek prawnych; jeżeli zaś udowodnioną będzie rzeczywista wysokość pobieranych procentów, to dochód przyjmuje się w tej ostatniej wysokości. Przepis ten nie dotyczy weksli handlowych, otrzymanych za sprzedane towary, za wyświadczone usługi i wogóle przy tranzakcjach handlowych; wpływy tego rodzaju dolicza się w całości do dochodu z przedsiębiorstw lub gospodarstwa.

6) Odsetki zawarte w wierzytelnościach wekslowych lub innych nieoprocentowanych zobowiązaniach pieniężnych, które jednak zwrócone być mają w sumie, przewyższającej pierwotną sumę kapitału, doliczają się do dochodu tego roku, w którym je razem z kapitałem odebrano.

7) Przy ratach ryczałtowych (annuitetach) częścią składową dochodu jest tylko kwota odsetek w racie ryczałtowej zawarta.

8) Od dochodu z kapitałów pieniężnych należy potrącić rzeczywiście poniesione koszty przechowania i administracji (np. opłata za schówki) łącznie z uiszczonemi opłatami stemplowemi, jak również premje za ubezpieczenie od wylosowania.

9) Dochód z kapitałów pieniężnych podlega opodatkowaniu bez względu na to, czy kapitały te są własnością płatnika, czy też korzysta on z dochodu obcych kapitałów, jak również niezależnie od tego, czy kapitały te są ulokowane w papierach wartościowych lub innych walorach krajowych lub zagranicznych i bez względu na to, czy te kapitały są przechowywane w instytucjach kredytowych Rzeczypospolitej lub zagranicznych.

10) Przy ustalaniu dochodu z papierów wartościowych nie bierze się pod uwagę różnicy ich wartości kursowej, a strat wynikłych z tego powodu nie uwzględnia się, z wyjątkiem wypadków, gdy papiery te są w posiadaniu przedsiębiorstw, w których obroty temi papierami są przedmiotem interesu handlowego.

11) Do dochodów z rent i innych praw majątkowych należą w szczególności:

a) renty (dziedziczne, dożywotnie, terminowe), jakie wypłacają zakłady ubezpieczenia i zaopatrzenia, kasy emerytalne, kasy wdowie lub inne kasy i zakłady podobnego rodzaju, albo których tytuł prawny polega na darowiźnie, fundacji, rozporządzeniu ostatniej woli lub na kupnie renty;

b) renty z tytułu wykupu lub odszkodowania, świadczenia tytułem odstępnego i dożywocia, dochody z praw użytkowania służebności, jak użytkowania i prawa mieszkania, z ciężarów gruntowych i podobnych uprawnień;

c) udziały, których posiadacze przedsiębiorstw skartelowanych (kartelem objętych) pobierają wtedy, gdy ruch swego przedsiębiorstwa wstrzymują lub ograniczają;

d) wszelkie inne powtarzające się perjodycznie świadczenia i wsparcia wszelkiego rodzaju, o ile świadczący zobowiązał się ważnie do ich wypłacania, albo też jest do tego obowiązany na mocy ustawy lub wyroku sądowego, jak alimentacje, apanaże i t. p.;

e) powtarzające się perjodycznie dochody za zaniechanie lub wykonywanie uprawnień, patentów, przywilejów, wynalazków, praw do przedstawień i wszelkich praw autorskich i t. p.; co do ostatnich jednad z ograniczeniem w myśl § 33.

ORZECZNICTWO NAJWYŻSZEGO TRYBUNAŁU ADMINISTRACYJNEGO

do art. 19 ust. o pod. doch.

1) a) Dochód z udziałów w spółce z ogr. odp. jest dochodem z kapitałów.

b) Do potrącalnych wydatków przy dochodzie z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych (art. 19 ustawy) nie należą straty w samym kapitale.

(Wyrok N. T. A. z dnia 9.10. 31 r. L. Rej. 1401/29).

2) Przepis art. 19 ustawy nie odnosi się do osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, do których to osób mają zastosowanie przepisy art. 21 część pierwsza ustawy o pod. doch.

(Wyrok N. T. A. z dn. 20.3.31 r. L. Rej. 5270/26).

3) Dochód, pobierany przez doliczanie procentów do kapitału i pozostawiony nadal w firmie, powinien być opodatkowany.

(Wyrok Sądu Najw. z dn. 16.9.32 r. II K. 487/32).

Uzasadnienie.

Dopisywanie procentów jest czynnością deklaracyjną, dochód bowiem lokować można w myśl umowy także w tej samej instytucji, która obowiązana jest płacić procenty. Oskarżony nie bronił się zresztą tem, że firma postępowała niezgodnie z umową, odmawiała procentów lub była niewypłacalną.

Pozatem oskarżony był obowiązany dowiedzieć się o wysokości dochodu nawet książkowo jeszcze nieprzeprowadzonego, aby dopełnić mógł obowiązku złożenia zeznania podatkowego.

4) W wypadku, gdy postanowieniem wspólników spółki z ogr. odpowiedzialnością nie podzielono czystego zysku bilansowego między wspólników, lecz przekazano zysk na kapitał zapasowy, to postanowienie to, dotyczące sposobu użycia osiągniętego dochodu, nie może udziałowi wspólnika w czystym zysku spółki odebrać właściwego charakteru dochodu od udziału w spółce i w związku z tem uwolnić dochód udziałowca spółki od opodatkowania.

(Wyrok N .T. A. z dn. 15.6.32 r. L. Rej. 3347/29).

Uzasadnienie.

W ramach zarzutów skargi, ocenianych na tle zaskarżonej decyzji, spór między stronami toczy się w płaszczyźnie kwestji prawnej, czy podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym udział wspólnika spółki z ogr. odp. w czystym jej zysku, wykazanym w rocznym bilansie, w wypadku, gdy zysk ten z mocy postanowienia wspólników nie zostaje między nich rozdzielony, lecz ulega przeniesieniu na kapitał zapasowy.

Otóż o ile idzie o powyższą kwestję, to według § 29 niem. ustawy z 20 maja 1898 r. Dz. p. p. str. 846, wspólnicy mają roszczenie do czystego zysku, okazującego się z rocznego bilansu, o ile w statucie spółki nie postanowiono inaczej. Rozdział następuje według stosunku udziałów w przedsiębiorstwie; w statucie spółki może być ustanowiony inny sposób rozdzielenia.

W myśl § 46 ustawy ustalenie bilansu rocznego i rozdział okazującego się z niego czystego zysku podlega postanowieniu wspólników, powziętemu przez nich w trybie przewidzianym w §§ 47 i 48.

Z przepisu § 29 wynika niewątpliwie, że każdy wspólnik ma prawo do czystego zysku bilansowego w stosunku do swego udziału w przedsiębiorstwie, o ile inaczej nie postanowiono w statucie spółki, który to wyjątek w rozpatrywanym wypadku w grę nie wchodzi. Tak tedy wspólnikowi z mocy § 29 ustawy już na podstawie rocznego bilansu przypada część zysku, wobec czego przewidziane w § 46 postanowienie wspólników, co do udzielenia czystego zysku, nie posiada charakteru konstytutywnego dla prawa wspólnika do udziału w czystym zysku bilansowym spółki. Zauważa się, że § 29 przewiduje co do roszczenia wspólników do czystego zysku wyjątek od zasady jedynie w wypadku, gdy statut spółki inaczej stanowi, nie przewiduje zaś możności ograniczania uprawnienia, przysługującego wspólnikowi do czystego zysku bilansowego, postanowieniem wspólników.

Wobec przedstawionego wyżej uprawnienia, służącego w § 29 wspólnikowi, jeśli postanowieniem wspólników przenosi się cały zysk na kapitał zasobowy, natenczas w chwili powzięcia postanowienia, skoro spółki z ogr. odpowiedzialnością posiadają, jak słusznie podnosi pozwana władza w odpowiedzi na skargę, jedynie kapitał zakładowy, składający się z wkładów poszczególnych wspólników, stanowiących ich udziały w spółce, zwiększa się kapitał udziałowy, a zatem zwiększają się udziały wspólników o kwoty, przypadające wspólnikom stosownie do postanowień § 29, stanowiące z istoty swej dochód wspólników. Tak tedy w powyższym wypadku dochód niewątpliwie zostaje osiągnięty, jeśli zaś zgodnie z postanowieniem wspólników nie ulega efektywnemu wydzieleniu między udziałowców, lecz pozostaje w spółce, zwiększając udział wspólnika, to postanowienie to, dotyczące sposobu użycia osiągniętego dochodu, nie może udziałowi wspólnika w czystym zysku spółki odebrać właściwego charakteru dochodu od udziału w spółce, będąc w swej istocie jedynie formą lokaty przypadłego zysku. Jeśli tedy pozwana władza uznała za nietrafny punkt widzenia, iż w wypadku, gdy postanowieniem wspólników spółki z ogr. odpowiedzialnością nie podzielono czystego zysku bilansowego między wspólników, lecz przekazano zysk na kapitał zapasowy, brak wogóle po stronie wspólnika dochodu, podlegającego opodatkowaniu, to w tem stanowisku władzy nie mógł się Najwyższy Trybunał Administracyjny dopatrzeć zarzucanego w skardze naruszenia ustawy.

Za nietrafny uznał Najwyższy Trybunał Administracyjny również i zarzut podwójnego opodatkowania, gdyż, jak słusznie podaje zaskarżone orzeczenie, w myśl art. 1 i 21 ustawy o państwowym podatku dochodowym, spółki z ogr. odpowiedzialnością podlegają opodatkowaniu, jako odrębne osoby prawne od całego dochodu, udziałowcy zaś winni być opodatkowani jako osoby fizyczne, przyczem kwoty, przypadające im z tytułu udziału w zysku, ulegają wliczeniu do ich dochodów.

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU

z dnia 29 maja 1934 r.

w sprawie ujednostajnienia kwalifikacyj odsetek od długów przy wymiarze podatku dochodowego.

Doszło do wiadomości Ministerstwa Skarbu, że niektóre władze wymiarowe nie uwzględniają niemal we wszystkich wypadkach odliczeń z tytułu odsetek od długów oraz rent i trwałych ciężarów, opartych na tytułach prawnych, w myśl zasady wyrażonej w wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 20 marca 1933 r. L. Rej. 7422/30, iż związek gospodarczy, wymagany art. 10 ustęp przedostatni ustawy o państwowym podatku dochodowym musi istnieć

między wydatkiem a tem źródłem dochodu, na którym wydatek ciąży.

Nie podzielając w zupełności stanowiska zajętego przez Najwyższy Trybunał Administracyjny, Ministerstwo Skarbu nie podało tego wyroku do wiadomości Izb Skarbowych.

Stosowanie zatem cytowanej zasady przez niektóre władze skarbowe wbrew dotychczas ustalonej praktyce bez uzyskania na to zgody Ministerstwa Skarbu uważam za niewłaściwe.

Celem ujednostajnienia postępowania przy kwalifikacji odsetek od długów, ciążących na **jednem względnie kilku źródłach dochodu podatnika**, zarządzam, co następuje:

Bezwzględnie należy odliczać odsetki od długów, zaciągniętych:

1) na powiększenie względnie ulepszenie któregokolwiek z istniejących źródeł dochodu oraz na nabycie nowego źródła dochodu,

2) na spłatę już istniejących zobowiązań, ciążących na którymkolwiek ze źródeł dochodu,

3) na konwersję pożyczek,

4) na pokrycie poniesionych strat,

5) na spłatę zaległości podatkowych oraz innych należności publiczno-prawnych,

6) na uregulowanie spraw związanych z podziałem majątku.

Rzecz jasna, że należeć tu będą pożyczki, które obciążały już źródło dochodu w chwili jego nabycia przez podatnika i zostały przez niego przejęte.

Natomiast nie mogą być odliczone odsetki, o ile pożyczka została zużyta w związku ze źródłem dochodu, niepodlegającym podatkowi, np. na budowę nowego domu mieszkalnego w wypadku, gdy dochód z niego na podstawie obowiązujących przepisów zostanie zwolniony od podatku dochodowego, względnie na cele gospodarcze, związane z nieruchomościami i stałemi przedsiębiorstwami, znajdującemi się poza obszarem Rzeczypospolitej, dochód z których wyłącza się od opodatkowania na podstawie art. 4 ustawy.

Nie mogą być również potrącone odsetki od pożyczek, zaciągniętych na cele, nie mające nic wspólnego z posiadanemi źródłami dochodu, a będące wynikiem rozrzutnego trybu życia, np. na uregulowanie długu karcianego, na wydatki związane z niecelowym wyjazdem zagranicę, na nabycie luksusowych przedmiotów i t. p.

W tych wszystkich jednak wypadkach należy powyższe okoliczności stwierdzić w sposób, nie wzbudzający wątpliwości.

A zatem istota związku gospodarczego między wydatkiem na pokrycie odsetek od pożyczki, a źródłami dochodu podatnika, winna polegać na sposobie faktycznego zużycia samej pożyczki.

O powyższem poleca się zawiadomić podległe urzędy skarbowe.

ZADANIE

Z ZAKRESU BUCHALTERJI F-MY HOLDINGOWEJ

Pyt. 1) Towarzystwo holdingowe „A" nabywa portfel akcji towarzystwa „B" na sumę 600.000 dol. Cena nominalna 4.000 szt. akcji nabywanych (wszystkie zwykłe) wynosi po 50 dol., czyli sumę 200.000 dol.

2) Towarzystwo dzierżawione przeszacowuje swój majątek fizyczny i otrzymuje nadwyżkę kapitału w sumie 350.000 dol.

3) Towarzystwo holdingowe, pragnąc możliwie ograniczyć wkład inwestycyjny do przedsiębiorstwa dzierżawionego zarządza, aby to ostatnie przeszacowało swój kapitał, wskutek czego towarzystwo dzierżawione wypuszcza specjalne akcje wzamian dawnych, mianowicie:

1.500 akcji uprzywilejowanych wg. ceny nominalnej 100 dol. po 90 dol.	150.000
12.000 akcji zwykłych po cenie nominalnej 30 dol.	360.000
razem	510.000

Dotyczący zapis w dzienniku będzie miał treść następującą:

Wn	Akcje zwykłe (dawne)	200.000	
„	nadwyżka kapitału	295.000	
„	ustępstwo na akcjach uprzywilejowanych	15.000	
Ma	Akcje uprzywilejowane 1.500 szt.		150.000
„	Akcje zwykłe 12.000 szt.		360.000
		510.000	510.000

Zgodnie z tą operacją, towarzystwo dzierżawione przejmuje od towarzystwa holdingowego 10.500 szt. akcji zwykłych, płacąc za nie cenę nominalną po 30 dol. czyli sumę 315.000 dol. Wkład inwestycyjny towarzystwa holdingowego zmniejsza się w ten sposób z sumy 600.000 dol. do sumy 285.000 dol. Towarzystwo dzierżawione otrzymało pokrycie właściwej różnicy w postaci wypuszczonych obligacji.

4) Akcje 6-cio dolarowe, uprzywilejowane, przewidują, że posiadacze akcji otrzymują: po 105 dol. wrazie dobrowolnej likwidacji lub rozwiązania, a po 100 dol. wrazie przymusowej likwidacji lub rozwiązania.

Główne zagadnienie sprowadza się do pytań:

a) czy w zapisach buchalteryjnych towarzystwa dzierżawionego prawidłowe będzie odpisanie jako „straty nieprzewidzianej" po 10 dol. od akcji uprzywilejowanych, mających wartość nominalną 100 dol. a ustąpionych po 90 dol?

b) czy r-k Akcji uprzywilejowanych ma uwidoczniać cenę 90 dol., czyli sumę 135.000 dol?

c) czy właściwiej byłoby pozostawić na r-ku Akcji uprzywilejowanych sumę 150.000 dol. a dyskonto przeprowadzić przez r-k Nadwyżki Kapitału?

Odp. Po przeczytaniu pow. pytań przedstawia się nast. stan rzeczy:

1) Towarzystwo dzierżawione posiadało przed przekształceniem swego kapitału akcji zbywalnych (zwykłych) na sumę 200.000
po przeszacowaniu majątku fizycznego nastąpiło zwiększenie kapitału o sumę 350.000
Co uczyniło 550.000

2) W związku z przebudową kapitału towarzystwo dzierżawione wypuściło:

1.500 szt. akcji uprzywilejowanych po cenie nominalnej 100 dol.	150.000
12.000 szt. akcji zwykłych po cenie nominalnej 30 dol.	360.000
Co uczyniło	510.000

3) Całkowita emisja nowych akcji tak uprzywilejowanych, jak zwykłych, została wymieniona na akcje dawne będące w posiadaniu towarzystwa holdingowego.

4) W bilansie należy wykazać kapitał w sumie 150.000 dol. na r-ku Akcji uprzywilejowanych, t. j. wg. ceny nominalnej, dyskonto zaś przeprowadzić przez r-k Nadwyżki Kapitału.

ZADANIE 2.

Pyt. Pewne towarzystwo holdingowe zorganizowało się celem nabycia i nabyło wszystkie akcje obiegowe czterech przedsiębiorstw. Na dzień zawarcia ugody bilans tych 4-ch przedsiębiorstw wykazywał nast. kapitał łączny:

Kapitał Akcyjny	600.000
Nadwyżka	1.100.000
Kapitał ogółem	1.700.000

W podanej wyżej nadwyżce mieści się nadwyżka w sumie 700.000 dol. uzyskana z patentów. Zatem bilans łączny wyrażałby się w następującym zapisie:

Kapitał Akcyjny akcyj obiegowych		600.000
Nadwyżka:		
zarobiona	400.000	
Kapitał (patenty)	700.000	1.100.000

Otóż zapis buchalteryjny w tej formie spotyka się z krytyką, należy bowiem, jak twierdzą niektórzy, wykazać Kapitał w sumie 1.700.000 dol. z pominięciem uwidoczniania nadwyżki.

Jaki zapis będzie prawidłowy w bilansie publikowanym i jak należy ująć pow. operację w księgach towarzystwa holdingowego?

Odp. Należy przyznać słuszność twierdzeniu, że księgi towarzystwa holdingowego winny wykazywać kapitał w jednej sumie 1.700.000 dol. Towarzystwo holdingowe jest tworem nowym i nie może wykazywać zysków, osiągniętych przez przedsiębiorstwa oddające się w dzierżawę. Nowopowstające przedsiębiorstwo nie rozpoczyna swego istnienia z zyskami. Wprawdzie dotyczące przepisy (stan Delaware) są dość tolerancyjne na punkcie pozostawiania uznaniu dyrekcji przedsiębiorstwa określania jaką część sumy inwestowanej zapisać na kapitał akcyjny, a jaką na r-k nadwyżki, lecz ta nadwyżka winna być traktowana jako „nadwyżka kapitału" nie zaś jako „nadwyżka zarobiona". Towarzystwo holdingowe nie wymienia w swych księgach kapitału firm dzierżawionych w sumie 600.000 dol., ale może to uczynić gdyby zapadła odpowiednia po temu uchwała.

A. Tyszkiewicz.

PYTANIA I ODPOWIEDZI DYSKUSYJNE

Z „The Journal of Accountancy". (Redakcja tego pisma zaopatruje pow. tematy wstępem, że nie odpowiada za trafność zamieszczanych odpowiedzi).

1. REZERWA PODATKOWA NA ZYSKU NIEZREALIZOWANYM.

Pyt. Przedsiębiorstwo prowadzące sprzedaż na raty opłaca podatek dochodowy na podstawie zysku osiągniętego i zrealizowanego w roku podatkowym. Czy bilans musi uzasadniać rezerwę podatkową?

Odp. Jeżeli przedsiębiorstwo zalicza do obrotu całą sprzedaż i zamierza korzystać z ustawy pozwalającej na opłacanie podatku dochodowego tylko od zysku zrealizowanego, t. zn. w stosunku do tej sumy sprzedaży, która do kasy przedsiębiorstwa wpłynęła, to w bilansie musi być umieszczona odpowiednio uzasadniona rezerwa podatkowa.

Przyp. tłom. Ustawa podatkowa w Ameryce Półn. przewiduje dla firm prowadzących sprzedaż na długoterminowe raty, opłatę podatku dochodowego tylko od sprzedaży zrealizowanej. Nasza ustawa o podatku dochodowym nie przewiduje tego przywileju, jednakże w pewnem przedsiębiorstwie parcelacyjnem (sprzedaż działek gruntowych na raty długoterminowe) Urząd Skarbowy uwzględnił rezerwę, o której mowa, przyczem pokrycie wekslowe zaliczone było do sprzedaży niezrealizowanej — z wyjątkiem, oczywiście, tych weksli klijentowskich, które w danym roku podatkowym były wykupione. Dotychczas pozycja ma treść następującą:

Wn Straty i Zyski
Ma Rezerwa Pod. Dochodowego.

W następnym okresie operacyjnym przeprowadzam pozycję odwrotną, czyli kasuję pozycję zeszłoroczną i w końcu roku operacyjnego tworzę pozycję taką samą jak w roku zeszłym, oczywiście na inną sumę, bo i wyniki są inne. Suma rezerwy podatkowej tworzy się z odpowiedniego odsetka salda otwartego na r-ku Odbiorców plus weksle klientowskie niezapłacone. Wyprowadzenie tego odsetka nie jest zbyt skomplikowane, wymaga jednak opanowania przedmiotu. Do sprawy tej powrócę, jeżeli w tym kierunku napłyną zapytania do Red. „Buchaltera Polskiego". Zbyteczne jest dodawać, że zapisy w księgach muszą w sposób przejrzysty i nie nasuwający wątpliwości uzasadniać wyprowadzoną rezerwę.

2. INWENTURA W KSIĘGARNIACH.

Pyt. W jakich odstępach czasu Księgarnia winna sporządzać inwentarze?

Czy na każdej książce notuje się ceny kosztu i sprzedaży, czy tylko cenę sprzedaży?

Czy książki inwentaryzowane szacuje się wg. cen kosztu, czy cen sprzedaży?

Czy sporządza się inwentarz ilościowy na podstawie zapisów w księgach, czy obciąża się kupnem r-k Strat i Zysków, a wynik otrzymuje się w końcu każdego okresu operacyjnego po sporządzeniu inwentarza i ustaleniu jego wartości?

Jeżeli sporządza się inwentarz ilościowy, to należy sprzedaż odliczać wg. wartości rzeczywistej, czy wg. wartości warunkowej, którą otrzymuje się przez odliczenie od ceny sprzedaży przeciętnego zysku, obliczonego na podstawie bieżącego memorandum, do którego zapisuje się kupno z zaznaczeniem zarówno ceny nabycia jak i ceny sprzedaży.

Czy i jakie odpisy na pokrycie szkód są dopuszczalne przy sporządzaniu inwentarza, a w razie twierdzącym jaki procent ceny sprzedażnej mogą te odpisy stanowić? Jaki one mają charakter?

Odpowiedź:

1. Inwentarz fizyczny sporządza się raz do roku w końcu roku rachunkowego, przeważnie w dn. 31 grudnia. Pożądane jest zrobienie inwentarza 2 razy do roku.

2. Na książkach notuje się zwykle tylko cenę sprzedaży. Niektóre księgarnie notują wszakże tylko cenę kupna na podstawie katalogów. Na książkach droższych, luksusowych, notuje się cenę systemem szyfrowanym (cade system).

3. Niema ustalonej zasady: jedni szacują inwentarz wg. ceny kosztu, drudzy wg. ceny sprzedaży.

4. Inwentarz ilościowy (kontrola jednostkowa) sporządza się tylko dla książek luksusowych, np. objektów wielotomowych, wszystkie inne książki zaliczane są do detalu, który szacuje się na podstawie danych statystycznych, posiadanych przez wydział sprzedaży, lub też sprzedaż odlicza się wg. ceny kosztu. Jest to t. zw. inwentarz drobnicowy (retail inventory) otrzymywany z pomocą nast. formuły:

	Cena wł.	Cena sprzed.
remanent początkowy	×	×
kupno w roku operac.	×	×
koszty przewozu i zwózki	×	—
doliczenia w cenach	—	×
razem	3	1
mniej:		
sprzedaż		×
odliczenia w cenach		×
		2

1 mniej 2 = remanent posiadany.

Po dostosowaniu do tych liczb różnicy między 100% a ceną sprzedaży, t. j. stosunku 3 do 1, dochodzi się do wartości inwentarza wg. ceny kosztu.

5. Pewna księgarnia przeznacza 5.000 dol. na pokrycie szkód. Wogóle wysokość rezerwy na ten cel zależna jest od tego, czy i w jakim stopniu powoduje szkodę drobna kradzież, a w jakim wydział odbiorczy, lub klienci przy przewracaniu kartek palcami.

A. Tyszkiewicz.

BIBLJOGRAFJA

Kodeks Handlowy z Komentarzem — tom I.

Nakładem Towarzystwa Wydawniczego Młodych Prawników i Ekonomistów ukazał się tom I Komentarza do Nowego Kodeksu Handlowego w opracowaniu Prof. Uniw. Warsz. Jana Namitkiewicza.

Obowiązujący od dnia 1 lipca b. r. Kodeks Handlowy (ogłoszony w Dz. U. R. P. Nr. 57, poz. 502) daje zjednoczonej Polsce nareszcie jednolite prawo handlowe. Zarówno doniosłość nowego prawa, jak i jego zwięzłe a treściwe brzmienie, oraz fakt, że przepisy w niem zawarte nieraz znacznie różnią się od przepisów obowiązujących do niedawna na obszarze b. zaborów (kodeksy handl. niem., austr., franc., Zw. Praw) stwarzały pilną potrzebę przystępnego i wyczerpującego komentarza dla praktycznego użytku zarówno sfer prawniczych jak i przedstawicieli życia gospodarczego i studentów szkół wyższych.

Potrzebie tej zadość czyni komentarz prof. Namitkiewicza, jednego z najwybitniejszych znawców przedmiotu w Polsce.

Poza krótkiem przedstawieniem poglądów nauki na omawianą instytucję oraz ogólnemi uwagami, obejmującemi zespół przepisów do niej się stosujących, komentarz zawiera treściwe wyjaśnienie każdego paragrafu odnośnych artykułów i podaje obfite orzecznictwo (polskiego Sądu Najwyższego, Najwyższych Sądów niem., austr., franc.), tudzież literaturę przedmiotu.

Tom I wydawnictwa obejmuje księgę I kodeksu p. n „Kupiec" i omawia następujące działy: pojęcie kupca, rejestr handlowy, firma, zbycie przedsiębiorstwa, rachunkowość kupiecka, pełnomocnicy handlowi, kupiec jednoosobowy, osoba prawna, spółka jawna i spółka komandytowa.

Do tomu I dodane są aneksy, zawierające rozporządzenia wykonawcze, do których się kodeks odwołuje.

Nowe Prawo o Bilansach.

Nakładem Towarzystwa Wydawniczego Młodych Prawników i Ekonomistów ukazała się pod powyższym tytułem praca p. Tadeusza Bernadzikiewicza, która stanowi pierwszą próbę omówienia polskiego prawa o bilansach. Ma ona na celu ogólne wyjaśnienie i ocenę wydanych niedawno w Polsce przepisów o sporządzaniu zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych.

Organizacja sprzedaży.

Pod powyższym tytułem ukazała się bardzo ciekawa praca p. M. Kasińskiego, wydana nakładem Instytutu Naukowego Organizacji i Kierownictwa w Warszawie.

W polskiej literaturze fachowej nie było dotychczas żadnej książki, traktującej o zagadnieniach sprzedaży w ogólności.

Skąpy materjał, rozsiany po szpaltach czasopism nie był wyczerpujący, uchodził częściowo uwadze osób zainteresowanych, a zarazem niezawsze był dostatecznie naukowy.

Znaczenie dobrej organizacji sprzedaży mającej wielki wpływ na życie gospodarcze, a między innemi na tak ważny czynnik jego, jak produkcja, skłonił Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa do wydania pracy M. Kasińskiego, która zawiera wszystkie podstawowe wiadomości, dotyczące sprzedaży, zebrane i opracowane z dużą starannością i znajomością rzeczy, sklasyfikowane prawidłowo i wyłożone w sposób żywy, zajmujący i pod każdym względem poprawny.

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów - Rzeczoznawców. Buch.-Bilansistów i ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ:

		za tekstem	w treści redakcyjnej
połowa strony tytułowej	zł 300.—		
cała strona przed tekstem	„ 280.—	zł 200.—	zł 350.—
1/2 „ „ „	„ 150.—	„ 110.—	„ 180.—
1/4 „ „ „	„ 80.—	„ 60.—	„ 100.—
1/8 „ „ „	„ 45.—	„ 35.—	„ 60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa, Ś-to Krzyska 17 tel. 2-41-04.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Sp. Akc. Zakł. Graf. „Drukarnia Polska", Warszawa, Szpitalna 12, tel. 2-72-06, 2-72-22 i 5-87-98.